Bundesrat Drucksache **502/95**

08.08.95

AS - Fz - In - R

Verordnung
der Bundesregierung

Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten der Pflegeeinrichtungen (Pflege-Buchführungsverordnung - PBV)

A. Zielsetzung

Die Finanzierung der ambulanten Pflegeeinrichtungen (Pflegedienste) sowie der teil- und vollstationären Pflegeeinrichtungen (Pflegeheime) ist durch das Elfte Buch Sozialgesetzbuch (SGB XI) neu geordnet worden. Das bisherige Selbstkostenerstattungsprinzip ist abgeschafft und durch die Einführung leistungsgerechter Vergütungen ersetzt worden.

- Die Vergütung der ambulanten Pflegeleistungen (Grundpflege, hauswirtschaftliche Versorgung) sowie die Pflegesätze bei stationärer Pflege sind von den Pflegebedürftigen oder deren Kostenträgern, in erster Linie von den Pflegekassen, zu tragen (§ 82 Abs. 1 Satz 2; §§ 84, 89 SGB XI).
- Für Unterkunft und Verpflegung bei stationärer Pflege hat der Pflegebedürftige selbst aufzukommen (§ 82 Abs. 1 Satz 3; § 87 SGB XI).
- Zusatzleistungen bei Unterkunft und Verpflegung sowie bei der pflegerischen Betreuung, die über das Maß des Notwendigen hinausgehen, sind auch weiterhin von den Pflegebedürftigen zu tragen (§ 88 SGB XI).
- Die Länder sind verantwortlich für die Vorhaltung einer leistungsfähigen, zahlenmäßig ausreichenden und wirtschaftlichen pflegerischen Versorgungsstruktur (§ 9 Satz 1 SGB XI). Nur soweit die hierfür erforderlichen Aufwendungen durch öffentliche Förderung nicht vollständig gedeckt sind, kann die Pflegeeinrichtung diesen Teil der Aufwendungen den Pflegebedürftigen gesondert berechnen (§ 82 Abs. 3 und 4 SGB XI).

Art, Höhe und Laufzeit der Pflegevergütung werden zwischen dem Träger der einzelnen Pflegeeinrichtung und den vor Ort als Kostenträger betroffenen Pflegekassen und sonstigen Sozialleistungsträgern vereinbart (§ 85 Abs. 2, § 89 Abs. 2 SGB XI). Die Pflegesätze für die stationären Leistungen und die Vergütung für die ambulante Pflege müssen leistungsgerecht sein (§ 84 Abs. 2, § 89 Abs. 1 SGB XI). Darin liegt eine klare Absage an jegliche Form der Kostenerstattung. Stattdessen ist die Pflegevergütung ausdrücklich so zu bemessen, daß die Pflegeeinrichtung bei wirtschaftlicher Betriebsführung ihren Versorgungsauftrag erfüllen kann (§ 84 Abs. 2 Satz 4, § 89 Abs. 1 Satz 3 SGB XI). Das Gesetz unterstreicht bei stationärer Pflege die Ausrichtung der Pflegesät-

...

Vertrieb: Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH, Postfach 1320, 53003 Bonn
Telefon: 0228/3820840, Telefax: 0228/3820844
ISSN 0720-2946

ze auf eine leistungsgerechte Preisgestaltung dadurch, daß es für das Pflegeheim die Möglichkeit eröffnet, Gewinne zu erzielen, verbunden allerdings mit dem Risiko, auch Verluste zu machen, für die es selbst gerade stehen muß (§ 84 Abs. 2 Satz 5 SGB XI). Dadurch sollen verstärkte Anreize für eine wirtschaftliche Betriebsführung gesetzt werden.

Kernpunkte des neuen Vergütungsverfahrens für die ambulanten und stationären Pflegeeinrichtungen sind das Vereinbarungsprinzip, die prospektive Ausrichtung der Pflegesätze sowie die Konfliktlösung durch eine unabhängige Schiedsstelle (§ 85, 89 Abs. 3 Satz 2 SGB XI). Auch die von dem Pflegebedürftigen zu zahlenden Entgelte für Unterkunft und Verpflegung werden von den als Pflegesatzparteien betroffenen Pflegekassen und den sonstigen Sozialleistungsträgern ausgehandelt (§ 87 Satz 1 SGB XI). Diese handeln insoweit als Sachwalter für die Interessen der Pflegebedürftigen. Hierdurch soll sichergestellt werden, daß die von den Pflegeheimen angebotene Unterkunft und Verpflegung in einem angemessenen Verhältnis zu den von ihnen geforderten Entgelten stehen (§ 87 Satz 2 SGB XI).

Ein wichtiges Instrumentarium im Rahmen des neuen Zulassungs- und Vergütungsrechts ist die Einführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen auf Veranlassung der Landesverbände der Pflegekassen (§ 79 SGB XI).

Die Kassenverbände sind ermächtigt, die Prüfungen gegebenenfalls auch gegen den Willen des Trägers einer Pflegeeinrichtung durch einseitig von ihnen bestellte Sachverständige durchführen zu lassen.

Die Wirtschaftlichkeitsprüfung hat eine doppelte Zielrichtung:

- Nachweisliche Unwirtschaftlichkeit kann, soweit sie nicht nur vorübergehend ist, Grundlage für eine Kündigung des Versorgungsvertrages sein (§ 79 Abs. 3 in Verbindung mit § 74 Abs. 1 SGB XI).
- Unabhängig hiervon ist das Prüfungsergebnis (z.B. durch einen Pflegesatzabschlag) in der nächstmöglichen Vergütungsvereinbarung mit Wirkung für die Zukunft zu berücksichtigen (§ 79 Abs. 3 SGB XI).

In diesem komplexen gesetzlichen und vertraglichen Regelwerk ist es unverzichtbar, daß die von den Pflegeeinrichtungen für die Prüfung und Begründung ihrer Ansprüche gegenüber den Pflegekassen und Förderbehörden erforderlichen Zahlen und Angaben aus einem bundeseinheitlichen Rechnungswesen abgeleitet und nachgewiesen werden können, das zwingende Vorgaben mit dispositiven Elementen verbindet.

Mit der vorliegenden Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) macht die Bundesregierung frühzeitig von der ihr in § 83 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 SGB XI eingeräumten Ermächtigung Gebrauch, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Rechnungs- und Buchführungsvorschriften für (ambulante und stationäre) Pflegeeinrichtungen zu erlassen. Zu § 8 PBV (Wahlrecht für Kapitalgesellschaften) und der damit verbundenen Bußgeldvorschrift (§ 10 PBV) beruht die Verordnung auf § 330 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB). In § 8 wird den Pflegeeinrichtungen, die Kapitalgesellschaften sind, die Möglichkeit eingeräumt, die Formblätter dieser Verordnung auch für handelsrechtliche Zwecke zu verwenden. Damit wird durch das Bundesministerium der Justiz, im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Finanzen und dem Bundesministerium für Wirtschaft, von der in 330 Abs. 1 HGB enthaltenen Verordnungsermächtigung Gebrauch gemacht, derzufolge für die Gliederung des Jahresabschlusses und des Anhangs besondere geschäftszweigbezogene Vorschriften erlassen werden können

...

B. Lösung

Die Buchführungspflichten für Pflegeeinrichtungen ergeben sich aus zwei Rechtsquellen: aus den allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften des Handelsgesetzbuchs (HGB) und aus den branchenspezifischen Regelungen der Pflege-Buchführungsverordnung (PBV). Den Vorschriften des HGB unterliegen alle Pflegeeinrichtungen, deren Träger Kaufleute sind (Einzelkaufleute, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften). Pflegeeinrichtungen, deren Träger keine Kaufleute sind – wie zum Beispiel kommunale Pflegeheime – werden erst durch die Pflege-Buchführungsverordnung zur kaufmännischen doppelten Buchführung sowie zur Erstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet. Dabei verweist die PBV auf die einschlägigen Vorschriften des HGB.

Darüber hinaus schreibt die Pflege-Buchführungsverordnung für alle Pflegeeinrichtungen einheitliche branchenspezifische Rechnungs- und Buchführungspflichten vor und verpflichtet sie zur Führung einer Kosten- und Leistungsrechnung. Dadurch sollen für Zwekke der Pflegeversicherung die Aussagefähigkeit und die Vergleichbarkeit der Rechnungslegung sichergestellt werden. Die PBV läßt die Rechnungslegungspflichten nach anderen Vorschriften, insbesondere nach dem Handels- und dem Steuerrecht, unberührt.

Die Verordnung ist in dem neuen differenzierten System zur Finanzierung der Pflegeeinrichtungen – gerade auch im Interesse der Träger von Pflegeheimen und ambulanten Pflegediensten – notwendig, um insbesondere

1. ein effektives innerbetriebliches Führungsinstrument zu schaffen, das die Leitung der Pflegeeinrichtung unterstützt, wirksam und wirtschaftlich zu arbeiten,
2. den Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung der öffentlichen Fördermittel der Länder für die Investitionsfinanzierung zu ermöglichen,
3. eine ordnungsgemäße Verwendung der Beitragsmittel zu gewährleisten, die von der Pflegeversicherung für die ambulante, teilstationäre und vollstationäre Pflege an die Pflegeeinrichtungen gezahlt werden,
4. möglichst unbürokratische Grundregeln für die Beschaffung und den Nachweis der Daten zu schaffen, die für den Abschluß von Versorgungsverträgen und Vergütungsvereinbarungen, für die Abgrenzung der verschiedenen Leistungsbereiche innerhalb der Pflegeversicherung (Pflege, Unterkunft und Verpflegung, Zusatzleistungen), für die Abgrenzung zu anderen Sozialleistungen (Krankenversicherung, Sozialhilfe etc.) sowie für die Durchführung von Wirtschaftlichkeits- und Qualitätsprüfungen zwingend erforderlich sind,
5. insgesamt eine bessere Transparenz von Kosten und Leistungen herbeizuführen und damit zu einer größeren Wirtschaftlichkeit in den Pflegeeinrichtungen beizutragen,

vor allem aber

6. die Pflegeeinrichtungen in die Lage zu versetzen, leistungsgerechte Preise für ihre differenzierten Leistungen nach dem Pflege-Versicherungsgesetz zu kalkulieren, die es ihnen ermöglichen, ihren mit den Pflegekassen vereinbarten Versorgungsauftrag bei wirtschaftlicher Betriebsführung zu erfüllen.

...

Die Verordnung beschränkt sich dabei auf ein Mindestmaß an verbindlichen Vorgaben Diese sind weniger komplex und verwaltungsaufwendig als die bestehenden Rechenwerke der Verbände Durch großzügige Befreiungsregelungen für kleinere und mittlere Pflegeeinrichtungen ist sichergestellt, daß die mit der Anwendung der Verordnung verbundenen Kosten in einem angemessenen Verhältnis zu dem erreichbaren Nutzen stehen. Der Kontenrahmen, der Kostenstellenrahmen und die Kostenträgerübersicht werden im Interesse eines möglichst geringen Verwaltungsaufwandes nur als Muster (mit Empfehlungscharakter) vorgegeben. Die Pflegeeinrichtungen können also ihre bisherigen Kontenpläne beibehalten. Dabei ist allerdings davon auszugehen, daß die Pflegeeinrichtungen – vor dem Hintergrund der Ablösung des bisherigen Selbstkostenerstattungsprinzips durch ein vertragliches Vergütungssystem mit prospektiven leistungsgerechten Preisen – ein elementares Eigeninteresse daran haben, ihre pflegerelevanten Daten auf den Muster-Kontenrahmen der Pflege-Buchführungsverordnung umzuschlüsseln.

Schließlich wird den Pflegeeinrichtungen hinreichend Zeit eingeräumt, sich auf die neuen Rechnungs- und Buchsführungsvorschriften einzustellen und darauf ihr bisheriges Rechenwerk abzustimmen. Die Pflege-Buchführungsverordnung soll am 1. Januar 1996 in Kraft treten. Stationäre Pflegeeinrichtungen haben dann noch bis zum 30. Juni 1998 Zeit, um ihren ersten Jahresabschluß für das Jahr 1997 zu erstellen (mit Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 1997). Bei ambulanten Pflegeeinrichtungen verschieben sich diese Termine jeweils um ein weiteres Jahr (§ 11 PBV). Eine Sonderregelung gilt für Pflegeeinrichtungen, die vor dem 1. Januar 1997 an einen freigemeinnützigen oder privaten Träger veräußert werden. Hier können die Übergangsfristen auf Antrag des neuen Trägers jeweils um ein Jahr verlängert werden (§ 11 Abs. 5 PBV). Dadurch sollen vor allem die von zahlreichen Kommunen eingeleitete oder erwogene Umstrukturierung und "Privatisierung" ihrer Sozialeinrichtungen erleichtert und die besondere Bedeutung der freigemeinnützigen und privaten Träger für die Umsetzung der Pflegeversicherung unterstrichen werden.

C. Alternativen

Keine

D. Kosten

Die Verordnung hat keine unmittelbaren finanziellen Auswirkungen auf die Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden. Belastende Auswirkungen auf die Pflegevergütung der Pflegeeinrichtungen sind gering; sie werden durch entlastende Wirkungen, die von einer zu erwartenden Verbesserung der Wirtschaftlichkeit ausgehen, zumindest ausgeglichen.

Bundesrat Drucksache **502/95**

08.08.95

AS - Fz - In - R

Verordnung
der Bundesregierung

Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten der Pflegeeinrichtungen (Pflege-Buchführungsverordnung - PBV)

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler
031 (311) - 811 00 - Pf 21/95

Bonn, den 8. August 1995

An den
Präsidenten des Bundesrates

Hiermit übersende ich die von der Bundesregierung beschlossene

> Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten der Pflegeeinrichtungen (Pflege-Buchführungsverordnung - PBV)

mit Begründung und Vorblatt.

Ich bitte, die Zustimmung des Bundesrates aufgrund des Artikels 80 Absatz 2 des Grundgesetzes herbeizuführen.

Federführend ist das Bundesministerium für Arbeit und Sozialordnung.

Der Stellvertreter des Bundeskanzlers

Dr. Klaus Kinkel

Drucksache 502/95

Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten der Pflegeeinrichtungen (Pflege-Buchführungsverordnung – PBV)

Vom ... 1995

Auf Grund des § 83 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Elften Buches Sozialgesetzbuch – Soziale Pflegeversicherung –, vom 26. Mai 1994 (BGBl. I S. 1014) verordnet die Bundesregierung und auf Grund des durch Artikel 1 Nr. 8 des Gesetzes vom 19. Dezember 1985 (BGBl. I S. 2355) eingefügten und durch Artikel 1 Nr. 7 Buchstabe a des Gesetzes vom 24. Juni 1994 (BGBl. I S. 1377) geänderten § 330 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs verordnet das Bundesministerium der Justiz im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen und dem Bundesministerium für Wirtschaft:

Inhaltsübersicht

§ 1 Anwendungsbereich
§ 2 Geschäftsjahr
§ 3 Buchführung, Inventar
§ 4 Jahresabschluß
§ 5 Einzelvorschriften zur Bilanz
§ 6 Aufbewahrung und Vorlegung von Unterlagen
§ 7 Kosten- und Leistungsrechnung
§ 8 Wahlrecht für Kapitalgesellschaften
§ 9 Befreiungen
§ 10 Ordnungswidrigkeiten
§ 11 Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

Anlage 1 Gliederung der Bilanz
Anlage 2 Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung
Anlage 3 a Anlagennachweis
Anlage 3 b Nachweis der Förderungen nach Landesrecht (Fördernachweis)
Anlage 4 Kontenrahmen für die Buchführung (Muster)
Anlage 5 Kostenstellenrahmen für die Kosten- und Leistungsrechnung (Muster)
Anlage 6 Kostenträgerübersicht (Muster)

§ 1

Anwendungsbereich

(1) [1]Die Rechnungs- und Buchführungspflichten der Pflegeeinrichtungen richten sich nach dieser Verordnung, unabhängig davon, ob die Pflegeeinrichtung Kaufmann im Sinne des Handelsgesetzbuchs ist, und unabhängig von der Rechtsform der Pflegeeinrichtung. [2]Rechnungs-, Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach anderen Vorschriften bleiben unberührt.

(2) [1]Pflegeeinrichtungen im Sinne dieser Verordnung sind

1. ambulante Pflegeeinrichtungen (Pflegedienste),
2. teilstationäre und vollstationäre Pflegeeinrichtungen (Pflegeheime),

mit denen ein Versorgungsvertrag nach dem Elften Buch Sozialgesetzbuch besteht (zugelassene Pflegeeinrichtungen). [2]Erbringt eine zugelassene Pflegeeinrichtung neben Leistungen nach dem Elften Buch Sozialgesetzbuch andere Sozialleistungen im Sinne des Ersten Buches Sozialgesetzbuch (gemischte Einrichtung), so sind ihre Rechnungs- und Buchführungspflichten nach dieser Verordnung auf die Leistungen beschränkt, für die sie nach dem Elften Buch Sozialgesetzbuch als Pflegeeinrichtung zugelassen ist.

§ 2

Geschäftsjahr

Das Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr.

§ 3

Buchführung, Inventar

(1) [1]Die Pflegeeinrichtungen führen ihre Bücher nach den Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung. [2]Für Buchführung und Inventar gelten die §§ 238 bis 241 des Handelsgesetzbuchs.

(2) Die Konten können nach dem Muster der Anlage 4 eingerichtet werden.

§ 4

Jahresabschluß

(1) [1]Der Jahresabschluß der Pflegeeinrichtung besteht aus:

1. der Bilanz, gegliedert nach Anlage 1,
2. der Gewinn- und Verlustrechnung, gegliedert nach Anlage 2, sowie
3. dem Anhang einschließlich des nach den Anlagen 3 a und 3 b gegliederten Anlagen- und Fördernachweises.

[2]Der Jahresabschluß ist innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres aufzustellen. [3]Für die Aufstellung und den Inhalt des Jahresabschlusses gelten

§ 242, § 243 Abs. 1 und 2, §§ 244 bis 256, § 264 Abs. 2, § 265 Abs. 2, 5 und 8, § 268 Abs. 3, § 275 Abs. 4, § 277 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4, § 279, § 284 Abs. 2 Nr. 1 und 3 des Handelsgesetzbuchs sowie Artikel 24 Abs. 5 Satz 2 und Artikel 28 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch.

(2) [1]Soweit ein Träger mehrere Pflegeeinrichtungen betreibt, die keine Vollkaufleute im Sinne des Handelsgesetzbuchs sind, kann er diese in einem Jahresabschluß zusammenfassen. [2]Dabei ist der Anlagen- und Fördernachweis nach den Anlagen 3 a und 3 b für jede Pflegeeinrichtung gesondert zu erstellen. [3]§ 7 bleibt unberührt.

(3) [1]Bei gemischten Einrichtungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Satz 2 kann der Träger

1. einen auf die Leistungen nach dem Elften Buch Sozialgesetzbuch begrenzten Jahresabschluß (Teil-Jahresabschluß) erstellen

oder

2. unter Verwendung der Anlagen 3 a und 3 b die Erträge und Aufwendungen seiner Pflegeeinrichtungen in einer nach Anlage 2 gegliederten Teil-Gewinn- und Verlustrechnung so zusammenfassen, daß sie von den anderen Leistungsbereichen der Einrichtung getrennt sind. [2]Ist eine Abgrenzung nicht möglich, haben die erforderlichen Zuordnungen zu den verschiedenen Leistungsbereichen auf der Grundlage von vorsichtigen und wirklichkeitsnahen Schätzungen zu erfolgen. [3]§ 7 bleibt unberührt.

§ 5
Einzelvorschriften zur Bilanz

(1) [1]Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind in der Bilanz höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen, anzusetzen. [2]Kann eine zugelassene Pflegeeinrichtung, die erstmals nach den Grundsätzen dieser Verordnung eine Bewertung des Anlagevermögens vornimmt, zum Stichtag der Eröffnungsbilanz die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht ohne unvertretbaren Aufwand ermitteln, so sind den Preisverhältnissen des vermutlichen Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkts entsprechende Erfahrungswerte als Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. [3]Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die bei Pflegeheimen am 1. Januar 1997, bei Pflegediensten am 1. Januar 1998 bis auf einen Erinnerungsposten abgeschrieben sind, können mit diesem Restbuchwert angesetzt werden.

(2) [1]Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die mit öffentlichen Fördermitteln oder sonstigen Zuwendungen Dritter angeschafft oder hergestellt worden sind, sind auf der Aktivseite der Bilanz mit dem Bruttowert anzusetzen. [2]Auf der Passivseite der Bilanz sind die bereits zweckentsprechend verwendeten Fördermittel oder Zuwendungen als Sonderposten gesondert auszuweisen, vermindert um den Betrag der bis zum jeweiligen Bilanzstichtag angefallenen Abschreibungen auf die mit diesen Mitteln finanzierten Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

(3) [1]Bei Pflegeeinrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder in einer anderen Rechtsform als der Kapitalgesellschaft sind in der Bilanz unter dem Eigenkapital als "gewährtes Kapital" die Beträge auszuweisen, die der Einrichtung für die Erfüllung ihres Versorgungsauftrags nach dem Elften Buch Sozialgesetzbuch vom Rechtsträger auf Dauer zur Verfügung gestellt werden. [2]Sonstige Einlagen des Rechtsträgers sind als Kapitalrücklagen auszuweisen. [3]Für Gewinnrücklagen gilt § 272 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs entsprechend.

(4) [1]Sind der Pflegeeinrichtung vor Aufnahme in den Landespflegeplan für Lasten aus Darlehen Fördermittel bewilligt worden, so ist in Höhe des Teils der jährlichen Abschreibungen auf die mit diesen Mitteln finanzierten Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, der nicht durch den Tilgungsanteil der Fördermittel gedeckt ist, in der Bilanz auf der Aktivseite ein "Ausgleichsposten aus Darlehensförderung" zu bilden. [2]Ist der Tilgungsanteil der Fördermittel aus der Darlehensförderung höher als die jährlichen Abschreibungen auf die mit diesen Mitteln finanzierten Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, so ist in der Bilanz in Höhe des überschießenden Betrages auf der Passivseite ein "Ausgleichsposten aus Darlehensförderung" zu bilden.

(5) In Höhe der Abschreibungen auf die aus Eigenmitteln des Trägers der Pflegeeinrichtung vor Beginn der Förderung beschafften Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die ein Ausgleich für die Abnutzung in der Zeit ab Beginn der Förderung verlangt werden kann, ist in der Bilanz auf der Aktivseite ein "Ausgleichsposten für Eigenmittelförderung" zu bilden.

§ 6
Aufbewahrung und Vorlegung von Unterlagen

Für die Aufbewahrung von Unterlagen, die Aufbewahrungsfristen und die Vorlegung von Unterlagen gelten die §§ 257 und 261 des Handelsgesetzbuchs.

§ 7
Kosten- und Leistungsrechnung

[1]Die zugelassenen Pflegeeinrichtungen haben eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen, die eine betriebsinterne Steuerung sowie eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit ermöglicht. [2]Die Kosten- und Leistungsrechnung muß die Ermittlung und Abgrenzung der Kosten der jeweiligen Betriebszweige sowie die Erstellung der Leistungsnachweise nach den Vorschriften des Achten Kapitels des Elften Buches Sozialgesetzbuch ermöglichen. [3]Dazu gehören folgende Mindestanforderungen:

1. Die Pflegeeinrichtungen haben die auf Grund ihrer Aufgaben und Strukturen erforderlichen Kostenstellen zu bilden; dabei kann der Kostenstellenrahmen nach dem Muster der Anlage 5 angewendet werden.
2. Die Kosten sind aus der Buchführung nachprüfbar herzuleiten.

3. Die Kosten und Leistungen sind verursachungsgerecht nach Kostenstellen zu erfassen; sie sind darüber hinaus den anfordernden Kostenstellen zuzuordnen, soweit dies für die in Satz 1 genannten Zwecke erforderlich ist.
4. Die Kosten und Leistungen sind verursachungsgerecht den Kostenträgern zuzuordnen; dabei kann die Kostenträgerübersicht nach dem Muster der Anlage 6 angewendet werden.
5. Bei Einrichtungen nach § 4 Abs. 2 oder 3 muß eine verursachungsgerechte Abgrenzung der Kosten und Erträge mit anteiliger Zuordnung auf die verschiedenen Einrichtungen erfolgen; § 4 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 gilt entsprechend.

§ 8

Wahlrecht für Kapitalgesellschaften

(1) [1]Pflegeeinrichtungen, die Kapitalgesellschaften im Sinne des Zweiten Abschnitts des Dritten Buches des Handelsgesetzbuchs sind, brauchen auch für Zwecke des Handelsrechts bei der Aufstellung, Feststellung und Offenlegung ihres Jahresabschlusses nach dem Handelsgesetzbuch die Gliederungsvorschriften der §§ 266, 268 Abs. 2 und § 275 des Handelsgesetzbuchs nicht anzuwenden. [2]Sehen sie von der Anwendung ab, so haben sie bei der Aufstellung, Feststellung und Offenlegung die Bilanz nach Anlage 1, die Gewinn- und Verlustrechnung nach Anlage 2 und den Anlagennachweis nach Anlage 3 a zu gliedern. [3]Die im Anlagennachweis vorgeschriebenen Angaben sind auch für den Posten "Immaterielle Vermögensgegenstände" und jeweils für die Posten des Finanzanlagevermögens zu machen.

(2) Bei Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Absatz 1 für Zwecke des Handelsrechts gelten die Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften nach § 266 Abs. 1 Satz 3 und § 276 des Handelsgesetzbuchs bei der Aufstellung und Feststellung nicht; bei der Offenlegung nach den §§ 325 bis 328 des Handelsgesetzbuchs dürfen § 266 Abs. 1 Satz 3 und § 276 des Handelsgesetzbuchs mit der Maßgabe angewendet werden, daß in der Bilanz nach Anlage 1 und im Anlagennachweis nach Anlage 3 a nur die mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten ausgewiesen werden müssen und daß in der Gewinn- und Verlustrechnung nach Anlage 2 die Posten 1 bis 8 und 10 zu dem Posten "Rohergebnis" zusammengefaßt werden dürfen.

§ 9

Befreiungen

(1) [1]Von den Vorschriften dieser Verordnung sind befreit:

1. Pflegedienste mit bis zu zehn Vollzeitkräften; Teilzeitkräfte sind auf Vollzeitkräfte umzurechnen,
2. teilstationäre Pflegeeinrichtungen und Pflegeeinrichtungen der Kurzzeitpflege mit bis zu zwölf Pflegeplätzen,
3. vollstationäre Pflegeeinrichtungen mit bis zu fünfunddreißig Pflegeplätzen.

[2]Für die Ermittlung der Vollzeitkräfte und der Pflegeplätze sind die Durchschnittswerte im abgelaufenen Geschäftsjahr maßgebend. [3]Satz 1 gilt nicht für Pflegeeinrichtungen, deren Umsätze aus der Erfüllung ihres Versorgungsauftrags nach dem Elften Buch des Sozialgesetzbuchs (ohne Investitionsaufwendungen) bei Pflegeheimen 1,75 Millionen Deutsche Mark, bei Pflegediensten 800 000 Deutsche Mark im abgelaufenen Geschäftsjahr übersteigen.

(2) [1]Von den Vorschriften dieser Verordnung können auf Antrag befreit werden:

1. Pflegedienste mit elf bis zu fünfzehn Vollzeitkräften; Teilzeitkräfte sind auf Vollzeitkräfte umzurechnen,
2. teilstationäre Pflegeeinrichtungen und Einrichtungen der Kurzzeitpflege mit dreizehn bis zu fünfunddreißig Pflegeplätzen,
3. vollstationäre Pflegeeinrichtungen mit sechsunddreißig bis zu fünfzig Pflegeplätzen.

[2]Absatz 1 Satz 2 und 3 gilt entsprechend, Satz 3 mit der Maßgabe, daß an die Stelle der Wertgrenze von 800 000 Deutsche Mark die Wertgrenze von 1,2 Millionen Deutsche Mark tritt und an die Stelle der Wertgrenze von 1,75 Millionen Deutsche Mark die Wertgrenze von 2,5 Millionen Deutsche Mark. [3]Über eine Befreiung entscheidet auf Antrag des Trägers der Pflegeeinrichtung die nach Landesrecht zuständige Behörde. [4]Maßstab für diese Ermessensentscheidung ist insbesondere die Frage, ob die mit der Anwendung der Verordnung verbundenen Kosten in einem angemessenen Verhältnis zu dem erreichbaren Nutzen stehen oder ob die in § 7 gestellten Anforderungen nicht auch auf andere Weise erreicht werden können.

(3) [1]Pflegeeinrichtungen, die nach Absatz 1 oder 2 von den Vorschriften dieser Verordnung befreit sind, haben eine vereinfachte Einnahmen- und Ausgabenrechnung zu führen, die den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht; als Mindestanforderung gelten die in § 259 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs aufgeführten Rechenschaftspflichten entsprechend. [2]Die Auskunfts- und Nachweispflichten der Pflegeeinrichtungen nach dem Siebten und Achten Kapitel des Elften Buches Sozialgesetzbuch bleiben unberührt.

§ 10
Ordnungswidrigkeiten

Ordnungswidrig im Sinne des § 334 Abs. 1 Nr. 6 des Handelsgesetzbuchs handelt, wer als Mitglied des vertretungsberechtigten Organs oder des Aufsichtsrats einer Pflegeeinrichtung, die Kapitalgesellschaft ist, bei der Aufstellung oder Feststellung des Jahresabschlusses

1. entgegen § 8 Abs. 1 Satz 2
   a) die Bilanz nicht nach Anlage 1,
   b) die Gewinn- und Verlustrechnung nicht nach Anlage 2,
   c) den Anlagennachweis nicht nach Anlage 3 a

   gliedert oder

2. entgegen § 8 Abs. 1 Satz 3 die dort bezeichneten zusätzlichen Angaben im Anlagennachweis nicht, nicht in der vorgeschriebenen Form oder nicht mit dem vorgeschriebenen Inhalt macht.

§ 11

Inkrafttreten und Übergangsvorschriften

(1) Diese Verordnung tritt am 1. Januar 1996 in Kraft.

(2) Der Jahresabschluß nach § 4 ist erstmals aufzustellen:

1. bei stationären Pflegeeinrichtungen zum 31. Dezember 1997 für das Geschäftsjahr 1997 bis spätestens zum 30. Juni 1998,
2. bei ambulanten Pflegeeinrichtungen zum 31. Dezember 1998 für das Geschäftsjahr 1998 bis spätestens zum 30. Juni 1999.

(3) [1]Stichtag für die Eröffnungsbilanz sowie für die erstmalige Aufstellung des Anlagen- und Fördernachweises (Anlagen 3 a und 3 b) sind:

1. bei stationären Pflegeeinrichtungen der 1. Januar 1997,
2. bei ambulanten Pflegeeinrichtungen der 1. Januar 1998.

[2]Wird die Pflegeeinrichtung erst nach dem 1. Januar des jeweiligen Geschäftsjahres in Betrieb genommen, ist Stichtag für die Eröffnungsbilanz der Tag der Betriebsaufnahme. [3]Die Eröffnungsbilanz ist binnen sechs Monaten nach dem jeweiligen Stichtag aufzustellen.

(4) Die Vorschriften über die Kosten- und Leistungsrechnung (§ 7) sind auf stationäre Pflegeeinrichtungen erstmals für das Geschäftsjahr 1997 und auf ambulante Pflegeeinrichtungen erstmals für das Geschäftsjahr 1998 anzuwenden.

(5) Wird eine Pflegeeinrichtung im Jahr 1996 an einen freigemeinnützigen oder privaten Träger veräußert, können die in Absatz 2 bis 4 genannten Fristen auf Antrag des neuen Trägers gemäß § 9 Abs. 2 Satz 3 jeweils um ein Jahr verlängert werden.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

Anlage 1

GLIEDERUNG DER BILANZ*)

AKTIVSEITE

A. Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete/gewährte Kapital (KGr. 00), ...

davon eingefordert .....

B. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände (KUGr. 080) ....

II. Sachanlagen:

1. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Betriebsbauten einschließlich der Betriebsbauten auf fremden Grundstücken (KGr. 01, KUGr. 040 u. 042) ....
2. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten einschließlich der Wohnbauten auf fremden Grundstücken (KGr. 02, KUGr. 041 u. 042, soweit nicht unter 1.) ....
3. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten (KGr. 03) ....
4. Technische Anlagen (KGr. 05) ....
5. Einrichtungen und Ausstattungen ohne Fahrzeuge (KGr. 06 ohne KUGr. 063) ....
6. Fahrzeuge (KUGr. 063) ....
7. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau (KGr. 07) ....

III. Finanzanlagen

1. Anteile an verbundenen Unternehmen**) (KUGr. 081) ....
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen**) (KUGr. 082) ....
3. Beteiligungen (KUGr. 083) ....
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht**) (KUGr. 084) ....
5. Wertpapiere des Anlagevermögens (KUGr. 085) ....
6. Sonstige Finanzanlagen (KUGr. 086) ....

C. Umlaufvermögen

I. Vorräte

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (KUGr. 101) ....
2. Geleistete Anzahlungen (KUGr. 102) ....

*) Die Klammerhinweise auf den Kontenrahmen entfallen in der Bilanz.

**) Ausweis dieser Posten nur bei Kapitalgesellschaften

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (KGr. 11), ...
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr .....

2. Forderungen an Gesellschafter oder Träger der Einrichtung (KUGr. 160), ...
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr .....

3. Forderungen gegen verbundene Unternehmen**) (KUGr. 161), ...
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr .....

4. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht**) (KUGr. 162), ...
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr .....

5. Forderungen aus öffentlicher Förderung (KGr. 14), ...
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr .....

6. Forderungen aus nicht-öffentlicher Förderung (KGr. 15), ...
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr .....

7. Sonstige Vermögensgegenstände (KUGr. 164), ...
davon mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr .....

8. Umsatzsteuer (KUGr. 163) ....

III. Wertpapiere des Umlaufvermögens (KGr. 13), ...
davon Anteile an verbundenen Unternehmen .....

IV. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks (KGr. 12) .....

D. Ausgleichsposten

1. Ausgleichsposten aus Darlehensförderung (KUGr. 171) .....

2. Ausgleichsposten für Eigenmittelförderung (KUGr. 172) ....

E. Rechnungsabgrenzungsposten (KGr. 18) .....

F. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag .....

.....

**) Ausweis dieser Posten nur bei Kapitalgesellschaften

PASSIVSEITE

A. Eigenkapital

1. Gezeichnetes/gewährtes Kapital (KUGr. 200) . . . . . .
2. Kapitalrücklagen (KUGr. 201) . . . . . .
3. Gewinnrücklagen (KUGr. 202) . . . . . .
4. Gewinnvortrag/ Verlustvortrag (KUGr. 203) . . . . . .
5. Jahresüberschuß/ Jahresfehlbetrag (KUGr. 204) . . . . . .

B. Sonderposten aus Zuschüssen und Zuweisungen zur Finanzierung des Sachanlagevermögens

1. Sonderposten aus öffentlichen Fördermitteln für Investitionen (KGr. 21) . . . . . .
2. Sonderposten aus nicht-öffentlicher Förderung für Investitionen (KGr. 22) . . . . . .

C. Rückstellungen (KGr. 24) . . . . . .

D. Verbindlichkeiten

1. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (KGr. 30), ...
   davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr .....
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten (KGr. 31), . . .
   davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr .....
3. Erhaltene Anzahlungen (KGr. 34), ...
   davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr .....
4. Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern oder dem Träger der Einrichtung (KUGr. 354), ...
   davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr.....
5. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen **) (KUGr. 355), ...
   davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr .....
6. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht **) (KUGr. 356), ...
   davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr .....
7. Verbindlichkeiten aus öffentlichen Fördermitteln für Investitionen (KGr. 32), ...
   davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr .....
8. Verbindlichkeiten aus nicht-öffentlicher Förderung für Investitionen (KGr. 33), ...
   davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr.....
9. Sonstige Verbindlichkeiten (KUGr. 350 bis 353, 357), ...
   davon mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr .....

**) Ausweis dieser Posten nur bei Kapitalgesellschaften

10. Verwahrgeldkonto (KGr 37) . . . .

11. Umsatzsteuer (KGr 36) . . . .

E. Ausgleichsposten aus Darlehensförderung (KGr. 23) . . . .

F. Rechnungsabgrenzungsposten (KGr. 38) . . . .

.....

Eventualverbindlichkeiten aus Ansprüchen auf Erstattung von Fördermitteln

Anlage 2

GLIEDERUNG DER GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG

1	Erträge aus allgemeinen Pflegeleistungen gemäß PflegeVG (KGr. 40 bis 43)	.....	
2.	Erträge aus Unterkunft und Verpflegung (KUGr. 413, 424, 433)	.....	
3.	Erträge aus Zusatzleistungen und Transportleistungen nach PflegeVG (KUGr. 414 bis 416, 425, 426, 434, 435)	.....	
4.	Erträge aus gesonderter Berechnung von Investitionskosten gegenüber Pflegebedürftigen (KUGr 464)	.....	
5.	Zuweisungen und Zuschüsse zu Betriebskosten (KGr. 44)	.....	
6.	Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen/unfertigen Erzeugnissen und Leistungen (KUGr. 540)	.....	
7.	Andere aktivierte Eigenleistungen (KUGr. 541)	.....	
8.	Sonstige betriebliche Erträge (KGr. 48, 55)	.....	.....
9.	Personalaufwand		
	a) Löhne und Gehälter (KGr. 60)	.....	
	b) Sozialabgaben, Altersversorgung und sonstige Aufwendungen (KGr. 61bis 64)	.....	
10.	Materialaufwand		
	a) Lebensmittel (KGr. 65)	.....	
	b) Aufwendungen für Zusatzleistungen (KGr. 66)	.....	
	c) Wasser, Energie, Brennstoffe (KGr. 67)	.....	
	d) Wirtschaftsbedarf/Verwaltungsbedarf (KGr. 68, 70)	.....	
11.	Aufwendungen für zentrale Dienstleistungen (KUGr. 685)	.....	
12.	Steuern, Abgaben, Versicherungen (KGr. 71)	.....	
13.	Sachaufwendungen für Hilfs- und Nebenbetriebe (KGr. 73)	.....	
14.	Mieten, Pacht, Leasing (KGr. 76)	.....	.....
Zwischenergebnis			.....
15.	Erträge aus öffentlicher und nicht-öffentlicher Förderung von Investitionen (KGr. 45, 46; KUGr 486)	.....	
16.	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten (KGr. 47)	.....	
17.	Erträge aus der Erstattung von Ausgleichsposten aus Darlehens- und Eigenmittelförderung (KUGr 487)	.....	
18.	Aufwendungen aus der Zuführung zu Sonderposten/ Verbindlichkeiten (KGr. 74)	.....	
19.	Aufwendungen aus der Zuführung zu Ausgleichsposten aus Darlehensförderung (KUGr 784)	.....	

*) Ausweis dieser Posten nur bei Kapitalgesellschaften

20. Abschreibungen		
a) Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen (KUGr. 750, 751)	.....	
b) Abschreibungen auf Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände (KUGr. 753, 754)	.....	
21. Aufwendungen für Instandhaltung und Instandsetzung (KUGr. 771)	.....	
22. Sonstige ordentliche und außerordentliche Aufwendungen (KUGr. 772, KGr. 78)	.....	.....
Zwischenergebnis		.....
23. Erträge aus Beteiligungen (KUGr. 500*, 501)	.....	
24. Erträge aus Finanzanlagen (KUGr. 502*, 503)	.....	
25. Zinsen und ähnliche Erträge (KGr. 51)	.....	
26. Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens (KUGr. 752)	.....	
27. Zinsen und ähnliche Aufwendungen (KGr. 72)	.....	.....
28. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit		.....
29. Außerordentliche Erträge (KGr. 56)	.....	
30. Außerordentliche Aufwendungen (KGr. 78)	.....	
31. Weitere Erträge (KGr. 52, 53)	.....	
32. Außerordentliches Ergebnis	.....	.....
33. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag		.....

*) Ausweis dieser Posten nur bei Kapitalgesellschaften

Anlagennachweis

Anlage 3 a

Bilanzposten B.II. Sachanlagen	Entwicklung der Anschaffungswerte					Entwicklung der Abschreibungen						Restbuchwerte (Stand: 31. 12.)
	Anfangsbestand	Zugang	Umbuchungen	Abgang	Endstand	Anfangsbestand	Abschreibungen des Geschäftsjahres	Umbuchungen	Zuschreibungen des Geschäftsjahres	Entnahme für Abgänge	Endstand	
	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Betriebsbauten einschließlich der Betriebsbauten auf fremden Grundstücken												
2. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten einschließlich der Wohnbauten auf fremden Grundstücken												
3. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten												
4. Technische Anlagen												
5. Einrichtungen und Ausstattungen ohne Fahrzeuge												
6. Fahrzeuge												
7. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau												

Nachweis der Förderungen nach Landesrecht (Fördernachweis)*

Anlage 3 b

Bilanzposten	Entwicklung der geförderten Anschaffungswerte					Entwicklung der geförderten Abschreibungen						Restbuchwerte (Stand: 31. 12.)
	Anfangsbestand	Zugang	Umbuchungen	Abgang	Endstand	Anfangsbestand	Abschreibungen des Geschäftsjahres	Umbuchungen	Zuschreibungen des Geschäftsjahres	Entnahme für Abgänge	Endstand	
	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Betriebsbauten einschließlich der Betriebsbauten auf fremden Grundstücken												
2. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten einschließlich der Wohnbauten auf fremden Grundstücken												
3. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten												
4. Technische Anlagen												
5. Einrichtungen und Ausstattungen ohne Fahrzeuge												
6. Fahrzeuge												
7. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau												

*) Die Förderung durch sonstige Fördergeber ist entsprechend dieser Anlage auszuweisen.

Drucksache 502/95

Anlage 4

Muster

KONTENRAHMEN FÜR DIE BUCHFÜHRUNG

(Kontenklasse 0 - 8)

Konten-klasse	*Konten-gruppe*	*Konten-unter-gruppe*	*Text-Erläuterung*
0			**KONTENKLASSE 0** **AUSSTEHENDE EINLAGEN, ANLAGEVERMÖGEN**
	00		**Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete oder festgesetzte Kapital**
	01		**Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte**
		010	Bebaute Grundstücke
		011	Betriebsbauten
		012	Außenanlagen
	02		**Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten**
		020	Bebaute Grundstücke
		021	Wohnbauten
		022	Außenanlagen
	03		**Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten**
	04		**Bauten auf fremden Grundstücken**
		040	Betriebsbauten
		041	Wohnbauten
		042	Außenanlagen
	05		**Technische Anlagen**
		050	in Betriebsbauten
		051	in Wohnbauten
		052	in Außenanlagen
	06		**Einrichtung und Ausstattung**
		060	in Betriebsbauten
		061	in Wohnbauten
		062	in Außenanlagen
		063	Fahrzeuge
		064	Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG's)
		065	Festwerte in Betriebsbauten
		066	Festwerte in Wohnbauten
	07		**Anlagen im Bau, Anzahlungen auf Anlagen**
		070	Betriebsbauten
		071	Wohnbauten

Konten-klasse	Konten-gruppe	Konten-unter-gruppe	Text-Erläuterung
	08		**Immaterielle Vermögensgegenstände, Beteiligungen und andere Finanzanlagen**
		080	Immaterielle Anlagegüter
		081	Anteile an verbundenen Unternehmen*)
		082	Ausleihungen an verbundene Unternehmen*)
		083	Beteiligungen
		084	Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht*)
		085	Wertpapiere des Anlagevermögens
		086	sonstige Finanzanlagen
1			**KONTENKLASSE 1 UMLAUFVERMÖGEN, RECHNUNGSABGRENZUNG**
	10		**Vorräte**
		101	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
		102	Geleistete Anzahlungen
	11		**Forderungen aus, geleistete Anzahlungen auf Lieferungen und Leistungen**
	12		**Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks**
	13		**Wertpapiere des Umlaufvermögens**
	14		**Forderungen aus öffentlicher Förderung**
	15		**Forderungen aus nicht-öffentlicher Förderung**
	16		**Sonstige Vermögensgegenstände**
		160	Forderungen an Gesellschafter oder Träger der Pflegeeinrichtung
		161	Forderungen gegen verbundene Unternehmen*)
		162	Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht*)
		163	Vorsteuer
		164	Sonstiges
	17		**Ausgleichsposten**
		171	Ausgleichsposten aus Darlehensförderung
		172	Ausgleichsposten für Eigenmittelförderung
	18		**Rechnungsabgrenzung**
	19		**Bilanzverlust**

*) Ausweis dieser Posten nur bei Kapitalgesellschaften

Konten-klasse	Konten-gruppe	Konten-unter-gruppe	Text-Erläuterung
2			**KONTENKLASSE 2** **EIGENKAPITAL, SONDERPOSTEN, RÜCKSTELLUNGEN**
	20		**Eigenkapital**
		200	Gezeichnetes/gewährtes Kapital
		201	Kapitalrücklagen
		202	Gewinnrücklagen
		203	Gewinnvortrag/Verlustvortrag
		204	Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag
	21		**Sonderposten aus öffentlichen Fördermitteln für Investitionen**
	22		**Sonderposten aus nicht-öffentlicher Förderung für Investitionen**
	23		**Ausgleichsposten aus Darlehensförderung**
	24		**Rückstellungen**
		240	Pensionsrückstellungen
		241	Steuerrückstellungen
		242	Urlaubsrückstellungen
		243	Sonstige Rückstellungen
3			**KONTENKLASSE 3** **VERBINDLICHKEITEN, RECHNUNGSABGRENZUNG**
	30		**Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**
	31		**Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten**
	32		**Verbindlichkeiten aus öffentlicher Förderung**
	33		**Verbindlichkeiten aus nicht-öffentlicher Förderung**
	34		**Erhaltene Anzahlungen**
	35		**Sonstige Verbindlichkeiten**
		350	gegenüber Mitarbeitern
		351	gegenüber Sozialversicherungsträgern
		352	gegenüber Finanzbehörden
		353	gegenüber Bewohnern
		354	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern oder dem Träger der Einrichtung
		355	Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen*)
		356	Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht*)
		357	Sonstige Verbindlichkeiten
	36		**Umsatzsteuer**
	37		**Verwahrgeldkonto**

*) Ausweis dieser Posten nur bei Kapitalgesellschaften

Konten-klasse	Konten-gruppe	Konten-unter-gruppe	Text-Erläuterung
	38		**Rechnungsabgrenzung**
	39		**frei**
4			**KONTENKLASSE 4** **BETRIEBLICHE ERTRÄGE**
	40		**Erträge aus ambulanten Pflegeleistungen**
		400	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegestufe I
		4000	Pflegekasse
		4001	Sozialhilfeträger
		4002	Selbstzahler
		4003	Übrige
		401	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegestufe II
		4010	Pflegekasse
		4011	Sozialhilfeträger
		4012	Selbstzahler
		4013	Übrige
		402	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegestufe III
		4020	Pflegekasse
		4021	Sozialhilfeträger
		4022	Selbstzahler
		4023	Übrige
		403	Erträge aus Pflegeleistungen: Härtefälle
		4030	Pflegekasse
		4031	Sozialhilfeträger
		4032	Selbstzahler
		4033	Übrige
		404	Erträge aufgrund häuslicher Pflege bei Verhinderung der Pflegeperson
		405	Erträge aufgrund von Regelungen über Pflegehilfsmittel
		406	Sonstige Erträge
	41		**Erträge aus teilstationären Pflegeleistungen**
		410	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse I
		4100	Pflegekasse
		4101	Sozialhilfeträger
		4102	Selbstzahler
		4103	Übrige
		411	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse II
		4110	Pflegekasse
		4111	Sozialhilfeträger

Konten-klasse	Konten-gruppe	Konten-unter-gruppe		Text-Erläuterung
			4112	Selbstzahler
			4113	Übrige
		412		Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse III
			4120	Pflegekasse
			4121	Sozialhilfeträger
			4122	Selbstzahler
			4123	Übrige
		413		Erträge aus Unterkunft und Verpflegung
		414		Erträge aus Zusatzleistungen: Pflege
		415		Erträge aus Zusatzleistungen: Unterkunft und Verpflegung
		416		Erträge aus Transportleistungen
		417		Erträge aufgrund von Regelungen über Pflegehilfsmittel
		418		Sonstige Erträge
	42			**Erträge aus vollstationären Pflegeleistungen**
		420		Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse I
			4200	Pflegekasse
			4201	Sozialhilfeträger
			4202	Selbstzahler
			4203	Übrige
		421		Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse II
			4210	Pflegekasse
			4211	Sozialhilfeträger
			4212	Selbstzahler
			4213	Übrige
		422		Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse III
			4220	Pflegekasse
			4221	Sozialhilfeträger
			4222	Selbstzahler
			4223	Übrige
		423		Erträge aus Pflegeleistungen: Härtefälle
			4230	Pflegekasse
			4231	Sozialhilfeträger
			4232	Selbstzahler
			4233	Übrige
		424		Erträge aus Unterkunft und Verpflegung
		425		Erträge aus Zusatzleistungen: Pflege
		426		Erträge aus Zusatzleistungen: Unterkunft und Verpflegung
		427		Erträge aufgrund von Regelungen über Pflegehilfsmittel

Konten-klasse	Konten-gruppe	Konten-unter-gruppe	Text-Erläuterung
		428	Sonstige Erträge
	43		**Erträge aus Leistungen der Kurzzeitpflege**
		430	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse I
		4300	Pflegekasse
		4301	Sozialhilfeträger
		4302	Selbstzahler
		4303	Übrige
		431	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse II
		4310	Pflegekasse
		4311	Sozialhilfeträger
		4312	Selbstzahler
		4313	Übrige
		432	Erträge aus Pflegeleistungen: Pflegeklasse III
		4320	Pflegekasse
		4321	Sozialhilfeträger
		4322	Selbstzahler
		4323	Übrige
		433	Erträge aus Unterkunft und Verpflegung
		434	Erträge aus Zusatzleistungen: Pflege
		435	Erträge aus Zusatzleistungen: Unterkunft und Verpflegung
		436	Erträge aufgrund von Regelungen über Pflegehilfsmittel
		437	Sonstige Erträge
	44		**Zuweisungen und Zuschüsse zu Betriebskosten**
		440	für ambulante Pflegeleistungen
		441	für teilstationäre Pflegeleistungen
		442	für vollstationäre Pflegeleistungen
		443	für Leistungen der Kurzzeitpflege
	45		**Erträge aus öffentlicher Förderung für Investitionen**
		450	in ambulanten Pflegeeinrichtungen
		451	in teilstationären Pflegeeinrichtungen
		452	in vollstationären Pflegeeinrichtungen
		453	in Einrichtungen der Kurzzeitpflege
	46		**Erträge aus nicht-öffentlicher Förderung für Investitionen**
		460	in ambulanten Pflegeeinrichtungen
		461	in teilstationären Pflegeeinrichtungen
		462	in vollstationären Pflegeeinrichtungen
		463	in Einrichtungen der Kurzzeitpflege

Konten-klasse	Konten-gruppe	Konten-unter-gruppe	Text-Erläuterung
		464	Erträge aus gesonderter Berechnung von Investitionsaufwendungen gegenüber Pflegebedürftigen (§ 82 Abs. 3 und 4 SGB XI)
	47		**Erträge aus der Auflösung von Sonderposten**
		470	bei ambulanten Pflegeeinrichtungen
		471	bei teilstationären Pflegeeinrichtungen
		472	bei vollstationären Pflegeeinrichtungen
		473	bei Einrichtungen der Kurzzeitpflege
	48		**Rückvergütungen, Erstattungen, Sachbezüge, Erträge aus Sonderrechnungen**
		480	Erstattungen des Personals für freie Station
		481	Erstattungen des Personals für Unterkunft
		482	Erstattungen des Personals für Verpflegung
		483	Sonstige Erstattungen
		484	Erträge aus Hilfsbetrieben
		485	Erträge aus Nebenbetrieben
		486	Erträge aus Betriebskostenzuschüssen für sonstige ambulante Leistungen (außerhalb des SGB XI)
		487	Erträge aus der Erstattung von Ausgleichsposten aus Darlehens- und Eigenmittelförderung
		488	Sonstige Erträge aus Sonderrechnungen
	49		**frei**
5			**KONTENKLASSE 5** **ANDERE ERTRÄGE**
	50		**Erträge aus Beteiligungen und Finanzanlagen**
		500	Erträge aus Beteiligungen an verbundenen Unternehmen*)
		501	Erträge aus anderen Beteiligungen
		502	Erträge aus Finanzanlagen in verbundenen Unternehmen*)
		503	Erträge aus anderen Finanzanlagen
	51		**Zinsen und ähnliche Erträge**
		510	Zinsen und ähnliche Beträge aus verbundenen Unternehmen*)
		511	Zinsen für Einlagen bei Kreditinstituten
		512	Zinsen aus Wertpapieren des Umlaufvermögens
		513	Zinsen für Forderungen
		514	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
	52		**Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens und aus Zuschreibungen zu Gegenständen des Anlagevermögens**
	53		**Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen**
	54		**Bestandsveränderungen, aktivierte Eigenleistungen**
		540	Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder Leistungen

*) Ausweis dieser Posten nur bei Kapitalgesellschaften

Konten-klasse	Konten-gruppe	Konten-unter-gruppe		Text-Erläuterung
		541		Andere aktivierte Eigenleistungen
	55			**Sonstige ordentliche Erträge**
	56			**Außerordentliche Erträge**
		560		Periodenfremde Erträge
		561		Spenden und ähnliche Zuwendungen
		560		Sonstige außerordentliche Erträge
	57			**frei**
	58			**frei**
	59			**frei**
6				**KONTENKLASSE 6** **AUFWENDUNGEN**
	60			**Löhne und Gehälter**
		600		Leitung der Pflegeeinrichtung
		601		Pflegedienst
		602		Hauswirtschaftlicher Dienst
		603		Verwaltungsdienst
		604		Technischer Dienst
		605		Sonstige Dienste
	61			**Gesetzliche Sozialabgaben** (Aufteilung wie 600 bis 605)
	62			**Altersversorgung** (Aufteilung wie 600 bis 605)
	63			**Beihilfen und Unterstützungen** (Aufteilung wie 600 bis 605)
	64			**Sonstige Personalaufwendungen** (Aufteilung wie 600 bis 605)
	65			**Lebensmittel**
	66			**Aufwendungen für Zusatzleistungen**
	67			**Wasser, Energie, Brennstoffe**
	68			**Wirtschaftsbedarf/Verwaltungsbedarf**
		680		Materialaufwendungen
			6800	Eigenfinanzierung
			6801	Finanzierung nach Landesrecht
		681		Bezogene Leistungen
		682		Büromaterial
		683		Telefon
		684		Sonstiger Verwaltungsbedarf
		685		Aufwendungen für zentrale Dienstleistungen
	69		**frei**	

Konten-klasse	Konten-gruppe	Konten-unter-gruppe	Text-Erläuterung
7			**KONTENKLASSE 7** ***weitere* AUFWENDUNGEN**
	70		**Aufwendungen für Verbrauchsgüter gemäß § 82 Abs. 2 Nr. 1, 2. Halbsatz SGB XI** (soweit nicht in anderen Konten verbucht)
	71		**Steuern, Abgaben, Versicherungen**
		710	Steuern
		711	Abgaben
		712	Versicherungen
	72		**Zinsen und ähnliche Aufwendungen**
		720	Zinsen für Betriebsmittelkredite
		721	Zinsen für langfristige Darlehen
		722	Sonstige Zinsen
		723	Sonstige Aufwendungen
	73		**Sachaufwendungen für Hilfs- und Nebenbetriebe**
	74		**Zuführung von Fördermitteln zu Sonderposten oder Verbindlichkeiten**
		740	Zuführung von öffentlichen Fördermitteln zu Sonderposten oder Verbindlichkeiten
		741	Zuführung von nicht-öffentlichen Zuwendungen zu Sonderposten oder Verbindlichkeiten
	75		**Abschreibungen**
		750	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände
		751	Abschreibungen auf Sachanlagen
		752	Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere des Umlaufvermögens
		753	Abschreibungen auf Forderungen
		754	Abschreibungen auf sonstige Vermögensgegenstände
	76		**Mieten, Pacht, Leasing**
	77		**Aufwendungen für Instandhaltung und Instandsetzung, sonstige ordentliche Aufwendungen**
		771	Aufwendungen für Instandhaltung und Instandsetzung
		772	Sonstige ordentliche Aufwendungen
	78		**Außerordentliche Aufwendungen**
		780	Aufwendungen aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens
		781	Periodenfremde Aufwendungen
		782	Spenden und ähnliche Aufwendungen
		783	Aufwendungen für Verbandsumlagen
		784	Aufwendungen aus der Zuführung zu Ausgleichs-posten aus Darlehensförderung
		784	Sonstige außerordentliche Aufwendungen
	79		**frei**

Konten-klasse	Konten-gruppe	Konten-unter-gruppe	Text-Erläuterung
8			KONTENKLASSE 8 ERÖFFNUNGS- UND ABSCHLUSSKONTEN
	80		frei
	81		frei
	82		frei
	83		frei
	84		frei
	85		Eröffnungs- und Abschlußkonten
	86		Abgrenzung der Erträge, die nicht in die Kostenrechnung eingehen
	87		Abgrenzung der Aufwendungen, die nicht in die Kostenrechnung eingehen
	88		Kalkulatorische Kosten
	89		frei

Anlage 5

Muster

KOSTENSTELLENRAHMEN FÜR DIE KOSTEN- UND LEISTUNGS-RECHNUNG

90 Allgemeine Kostenstellen

900 Gebäude einschl. Grundstücke
901 Außenanlagen
902 Leitung und Verwaltung der Pflegeeinrichtung
903 Hilfs- und Nebenbetriebe
904 Ausbildung, Fortbildung
905 Personaleinrichtungen (soweit für Betrieb der Einrichtung notwendig)
906 Sonstige

91 Versorgungseinrichtungen

910 Wäscherei (Versorgung)
911 Küche (Versorgung)
912 Hol- und Bringedienst (Transporte innerbetrieblich)
913 Zentrale Sterilisation
914 Zentraler Reinigungsdienst
915 Energieversorgung (Wasser, Energie, Brennstoffe)
916 Sonstige

92 Häusliche Pflegehilfe

920 Pflegebereich – Pflegestufe I
921 Pflegebereich – Pflegestufe II
922 Pflegebereich – Pflegestufe III
923 Pflegebereich – Pflegestufe III-Härtefälle

93 Teilstationäre Pflege (Tagespflege)

930 Pflegebereich – Pflegeklasse I
931 Pflegebereich – Pflegeklasse II
932 Pflegebereich – Pflegeklasse III
933 Pflegebereich – Pflegeklasse III-Härtefälle

94 Teilstationäre Pflege (Nachtpflege)

940 Pflegebereich – Pflegeklasse I
941 Pflegebereich – Pflegeklasse II
942 Pflegebereich – Pflegeklasse III
943 Pflegebereich – Pflegeklasse III-Härtefälle

95 Vollstationäre Pflege

950 Pflegebereich – Pflegeklasse I
951 Pflegebereich – Pflegeklasse II
952 Pflegebereich – Pflegeklasse III
953 Pflegebereich – Pflegeklasse III-Härtefälle

96 Kurzzeitpflege

960 Pflegebereich – Pflegeklasse I
961 Pflegebereich – Pflegeklasse II
962 Pflegebereich – Pflegeklasse III
963 Pflegebereich – Pflegeklasse III-Härtefälle

97 - 99 freibleibend

Anlage 6

M u s t e r

KOSTENTRÄGERÜBERSICHT

Für teil- und vollstationäre Pflegeeinrichtungen

Pflegeklasse I

- Pflegeleistungen
- Unterkunft und Verpflegung

Pflegeklasse II

- Pflegeleistungen
- Unterkunft und Verpflegung

Pflegeklasse III

- Pflegeleistungen
- Unterkunft und Verpflegung

Zusatzleistung Pflege

Zusatzleistung Unterkunft und Verpflegung

Für ambulante Pflegeeinrichtungen

Kostenträger sind die in den Vergütungsempfehlungen der Spitzenverbände der Pflegekassen aufgeführten Leistungskomplexe.

Begründung

A. Allgemeiner Teil

I. UMSETZUNG DER GESETZLICHEN VORGABEN

Das Elfte Buch Sozialgesetzbuch (SGB XI) ermächtigt die Bundesregierung in seinem § 83 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates Rechnungs- und Buchführungsvorschriften für (ambulante und stationäre) Pflegeeinrichtungen zu erlassen. Zu § 8 PBV (Wahlrecht für Kapitalgesellschaften) und der damit verbundenen Bußgeldvorschrift (§ 10 PBV) beruht die Verordnung auf § 330 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB). In § 8 wird den Pflegeeinrichtungen, die Kapitalgesellschaften sind, die Möglichkeit eingeräumt, die Formblätter dieser Verordnung auch für handelsrechtliche Zwecke zu verwenden. Damit wird durch das Bundesministerium der Justiz, im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Finanzen und dem Bundesministerium für Wirtschaft, von der in 330 Abs. 1 HGB enthaltenen Verordnungsermächtigung Gebrauch gemacht, derzufolge für die Gliederung des Jahresabschlusses und des Anhangs besondere geschäftszweigbezogene Vorschriften erlassen werden können.

1. Ausgangslage

Gegenwärtig wird in den Pflegeheimen und Sozialstationen noch nach unterschiedlichen Methoden Buch geführt:

- Pflegeeinrichtungen in kommunaler Trägerschaft buchen häufig noch nach dem *kameralistischen System*. Ziel der kameralistischen Buchführung ist die Kontrolle der Einhaltung von Voranschlägen der öffentlichen Haushalte. Es werden den einzelnen Geschäftsvorgängen Planzahlen gegenübergestellt. Ist-Zustand und planmäßiges Soll werden laufend miteinander verglichen; das Ergebnis stellt sich als Defizit oder Überschuß dar.
- Freigemeinnützige und private Träger wenden mitunter noch die *einfache Buchführung* an. Bei der einfachen Buchführung wird alles nur einmal ermittelt: Geschäftsvorfälle werden nur einmal in zeitlicher Reihenfolge gebucht. Der Gewinn wird nur auf einfache Weise ermittelt. Eine entgegengesetzte Doppelbuchung entfällt. Effektive Kontrollmöglichkeiten sind nicht gegeben.
- Zunehmend wird von Pflegeeinrichtungen privater und freigemeinnütziger Träger, aber auch von Einrichtungen in öffentlicher Trägerschaft, die *doppelte kaufmännische Buchführung* angewandt. Wesentliches Ziel ist die Erfolgsermittlung. Der Erfolg wird sowohl in der Jahresbilanz als auch in der Gewinn- und Verlustrechnung aufgezeigt. In der Bilanz stellt sich der Erfolg einer Periode in der Differenz zwischen Aktiva und Passiva dar; die Gewinn- und Verlustrechnung erläutert das Zustandekommen und die Zusammensetzung des Erfolgs einer Rechnungsperiode.

Weder die einfache kaufmännische noch die kameralistische Buchführung berücksichtigen die Besonderheiten der Finanzierung von Pflegeeinrichtungen. Die vorliegende Pflege-Buchführungverordnung schreibt daher für die von ihr erfaßten Pflegeeinrichtungen zwingend die doppelte kaufmännische Buchführung vor.

2. Notwendigkeit der Verordnung

Die Verordnung ist in dem neuen differenzierten System zur Finanzierung der Pflegeeinrichtungen (vgl. § 82 SGB XI) – gerade auch im Interesse der Träger von Pflegeheimen und ambulanten Pflegediensten – notwendig, um insbesondere

1. ein effektives innerbetriebliches Führungsinstrument zu schaffen, das die Leitung der Pflegeeinrichtung unterstützt, wirksam und wirtschaftlich zu arbeiten,
2. den Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung der öffentlichen Fördermittel der Länder für die Investitionsfinanzierung zu ermöglichen,
3. eine ordnungsgemäße Verwendung der Beitragsmittel zu gewährleisten, die von der Pflegeversicherung für die ambulante, teilstationäre und vollstationäre Pflege an die Pflegeeinrichtungen gezahlt werden,
4. möglichst unbürokratische Grundregeln für die Beschaffung und den Nachweis der Daten zu schaffen, die für den Abschluß von Versorgungsverträgen und Vergütungsvereinbarungen, für die Abgrenzung der verschiedenen Leistungsbereiche innerhalb der Pflegeversicherung (Pflege, Unterkunft und Verpflegung, Zusatzleistungen), für die Abgrenzung zu anderen Sozialleistungen (Krankenversicherung, Sozialhilfe etc.) sowie für die Durchführung von Wirtschaftlichkeits- und Qualitätsprüfungen zwingend erforderlich sind,
5. insgesamt eine bessere Transparenz von Kosten und Leistungen herbeizuführen und damit zu einer größeren Wirtschaftlichkeit in den Pflegeeinrichtungen beizutragen,

vor allem aber

6. die Pflegeeinrichtungen in die Lage zu versetzen, leistungsgerechte Preise für ihre differenzierten Leistungen nach dem Pflege-Versicherungsgesetz zu kalkulieren, die es ihnen ermöglichen, ihren mit den Pflegekassen vereinbarten Versorgungsauftrag bei wirtschaftlicher Betriebsführung zu erfüllen.

Durch die Versorgungsverträge (§ 72, § 73 Abs. 3 und 4 SGB XI) werden die Pflegeeinrichtungen in ein öffentlich-rechtliches Sozialleistungssystem einbezogen, das Rechte und Pflichten miteinander verbindet:

Zu den Rechten gehört, daß die Vergütung der ambulanten, teil- und vollstationären Pflegeleistungen (im Rahmen eines ausgewogenen Vereinbarungssystems) auf verläßlicher gesetzlicher Grundlage erfolgt. Mit der Zulassung einer Pflegeeinrichtung (durch Versorgungsvertrag) zur pflegerischen Versorgung der Versicherten wird ein "Kontrahierungszwang" für die Pflegekassen ausgelöst. Diese werden verpflichtet, den Pfle-

geheimen und Pflegediensten für ihre Leistungen eine leistungsgerechte Vergütung zu zahlen; bei Nichteinigung entscheidet eine unabhängige Schiedsstelle über Art, Höhe und Laufzeit der Vergütung (§ 72 Abs. 4, §§ 84, 85, 89 SGB XI). Das bringt den Pflegeeinrichtungen erhebliche finanzielle Vorteile.

Dem stellt das Gesetz in § 72 Abs. 4 Satz 2 SGB XI die Pflicht der Pflegeeinrichtungen gegenüber, die Versicherten im Rahmen ihres Versorgungsauftrages – unter Beachtung der Gebote der Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit – pflegerisch zu versorgen. Hierbei sind u.a. folgende gesetzliche Anforderungen zu beachten:

1. Bereits in der Begriffsbestimmung fordert das Gesetz, daß Pflegeeinrichtungen "selbständig wirtschaftend" sein müssen (§ 71 SGB XI). Das ist eine Einrichtung dann, wenn sie entweder ausschließlich Pflegebedürftige versorgt oder (bei gemischten Einrichtungen) den "Betriebsbereich" der Pflege im Sinne des SGB XI finanziell und wirtschaftlich getrennt von ihrem übrigen Leistungsangebot (z.B. Eingliederungs-, Jugend- oder Altenhilfe) führt. Auch Pflegeabteilungen in Altenheimen, an Krankenhäusern und an Vorsorge- oder Rehabilitationseinrichtungen sowie ambulante Pflegedienste (Sozialstationen) an solchen Einrichtungen können hiernach Pflegeeinrichtungen im Sinne der Pflegeversicherung sein, wenn sie vom Träger als wirtschaftlich selbständige Einheiten geführt werden.

   Wirtschaftliche Selbständigkeit in diesem Sinne ist zum einen deswegen erforderlich, um die unterschiedlichen Finanzierungsverantwortlichkeiten und Vergütungssysteme für Pflegeeinrichtungen einerseits und beispielsweise für Krankenhäuser oder Altenheime andererseits sauber voneinander zu trennen. Sie soll darüber hinaus die wirtschaftliche und finanzielle Verantwortung und Eigenverantwortung des Trägers für die Pflegeeinrichtungen unterstreichen, mit denen er zur pflegerischen Versorgung der Versicherten im Rahmen des öffentlich-rechtlichen Leistungssystems zugelassen werden will. Das schließt die Pflicht zu sparsamer Wirtschaftsführung ein, die eine der Grundanforderungen dieses Systems darstellt.

2. Die Pflegeeinrichtungen sind verpflichtet, die Pflegebedürftigen, die ihre Leistungen in Anspruch nehmen, entsprechend dem allgemein anerkannten Stand medizinisch-pflegerischer Erkenntnisse zu pflegen, zu versorgen und zu betreuen (§ 11 Abs. 1 SGB XI). Für die inhaltliche Bestimmung der Pflegequalität und ihre Sicherung kommt dabei dem gesetzlichen Wirtschaftlichkeitsgebot, von dem die gesetzliche Pflegeversicherung (§ 29 Abs. 1 SGB XI) ebenso wie die gesetzliche Krankenversicherung (§ 12 Abs. 1 SGB V) geprägt ist, eine zentrale Bedeutung zu. Danach müssen Leistungen der sozialen Pflegeversicherung wirksam und wirtschaftlich sein; sie dürfen das Maß des Notwendigen nicht überschreiten. Leistungen, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, dürfen die Leistungserbringer (hier Pflegeheime und Pflegedienste) nicht zu Lasten der Pflegeversicherung bewirken. Die Qualität der Pflege, deren Sicherung in § 80 SGB XI weiter konkretisiert wird, ist hiernach immanenter Bestandteil ihrer Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit. Pflegeleistungen, die nicht dem gesetzlichen Qualitätsanspruch genügen, sind von dem Grundansatz des Gesetzes her weder wirksam noch wirtschaftlich.

3. Die Pflegekassen haben den gesetzlichen Sicherstellungsauftrag; sie sind vom Gesetzgeber in die Pflicht genommen, durch den Abschluß von Versorgungsverträgen und Vergütungsvereinbarungen (siehe unten Nr. 5) mit den Trägern von Pflegeeinrichtungen eine bedarfsgerechte und gleichmäßige, dem allgemeinen Stand medizinisch-pflegerischer Erkenntnisse entsprechende pflegerische Versorgung ihrer Versicherten zu gewährleisten (§ 69 SGB XI). Dabei sind auch die Pflegekassen an das gesetzliche Wirtschaftlichkeitsgebot gebunden (§ 29 Abs. 1 SGB XI):

   Dementsprechend dürfen ihre Landesverbände Versorgungsverträge nur mit solchen (selbständig wirtschaftenden) Pflegeeinrichtungen abschließen, die die Gewähr für eine leistungsfähige und wirtschaftliche pflegerische Versorgung bieten; ein Anspruch auf Abschluß eines Versorgungsvertrages besteht nur, soweit und solange die Pflegeeinrichtung diese Voraussetzungen erfüllt (§ 72 Abs. 3 Satz 1 SGB XI). Pflegeheimen oder Pflegediensten, die diese Voraussetzungen nicht nur vorübergehend nicht oder nicht mehr erfüllen, kann der Versorgungsvertrag ganz oder teilweise gekündigt werden (§ 74 Abs. 1 SGB XI).

4. Das Gesetz weist die Finanzierung der Pflegeeinrichtungen verschiedenen Kostenträgern zu: Die Vergütung für die "pflegebedingten" Leistungen (allgemeine Pflegeleistungen) ist von den Pflegebedürftigen oder ihren Kostenträgern, in erster Linie den Pflegekassen, zu tragen. Für Unterkunft und Verpflegung bei stationärer Pflege hat der Pflegebedürftige selbst aufzukommen (§ 82 Abs. 1 SGB XI). Für die Investitionsförderung sind die Länder verantwortlich (§ 9 SGB XI). Soweit die Investitionskosten nicht durch öffentliche Fördermittel gedeckt sind, sind die Pflegeeinrichtungen befugt, den nicht gedeckten Teil den Pflegebedürftigen in Rechnung zu stellen (§ 82 Abs. 3 und 4 SGB XI). Allerdings dürfen die nicht durch Landesmittel gedeckten Investitionskosten weder in die Pflegevergütung noch in die Entgelte für Unterkunft und Verpflegung eingerechnet werden; sie sind vielmehr gesondert zu berechnen (§ 82 Abs. 3 Satz 1 SGB XI). Damit sollen die erforderliche Transparenz gewahrt und vor allem die Verantwortung der Länder für die Investitionsfinanzierung unterstrichen werden.

   Neben den Pflegesätzen und den Entgelten für Unterkunft und Verpflegung dürfen die Pflegeheime den Pflegebedürftigen Zusatzleistungen ("Wahlleistungen") anbieten und berechnen, die über die im Versorgungsvertrag vereinbarten notwendigen Leistungen hinausgehen (§ 88 SGB XI). Die Bundesregierung ist ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates eine Rechtsverordnung zur Abgrenzung dieser Leistungsbereiche von den Investitionsaufwendungen zu erlassen (§ 83 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 SGB XI).

   Die Abgrenzung zwischen den allgemeinen Pflegeleistungen, den Leistungen bei Unterkunft und Verpflegung und den Zusatzleistungen ist primär von der Selbstverwaltung der Beteiligten (Pflegekassen, Pflegeeinrichtungen) in Rahmenverträgen auf Landesebene zu regeln (§ 75 Abs. 2 Nr. 1 SGB XI); bei Nichteinigung setzt die unabhängige Schiedsstelle den Inhalt der Verträge fest (§ 75 Abs. 3 SGB XI). Falls beide – Vertragsparteien und Schiedsstelle – säumig bleiben, kann die Bundesregierung

durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates die Abgrenzung zwischen den drei verschiedenen Leistungsbereichen vornehmen (§ 83 Abs. 2 SGB XI).

5. Art, Höhe und Laufzeit der Pflegevergütung werden zwischen dem Träger der einzelnen Pflegeeinrichtung und den vor Ort als Kostenträger betroffenen Pflegekassen und sonstigen Sozialleistungsträgern vereinbart (§ 85 Abs. 2, § 89 Abs. 2 SGB XI).

   a) Die Pflegesätze für die stationären Leistungen und die Vergütung für die ambulante Pflege müssen leistungsgerecht sein (§ 84 Abs. 2 Satz 1, § 89 SGB XI). Darin liegt eine klare Absage an jegliche Form der Kostenerstattung. Stattdessen ist die Pflegevergütung ausdrücklich so zu bemessen, daß die Pflegeeinrichtung bei wirtschaftlicher Betriebsführung ihren Versorgungsauftrag erfüllen kann (§ 84 Abs. 2 Satz 4, § 89 Abs. 1 Satz 3 SGB XI). Das Gesetz unterstreicht bei stationärer Pflege die Ausrichtung der Pflegesätze auf eine leistungsgerechte Preisgestaltung dadurch, daß es für das Pflegeheim die Möglichkeit eröffnet, Gewinne zu erzielen, verbunden allerdings mit dem Risiko, auch Verluste zu machen, für die es selbst gerade stehen muß (§ 84 Abs. 2 Satz 5 SGB XI). Dadurch sollen verstärkte Anreize für eine wirtschaftliche Betriebsführung gesetzt werden.

   b) Kernpunkte des neuen Vergütungsverfahrens für die ambulanten und stationären Pflegeeinrichtungen sind das Vereinbarungsprinzip, die prospektive Ausrichtung der Pflegesätze sowie die Konfliktlösung durch eine unabhängige Schiedsstelle (§ 85, § 89 Abs. 3 Satz 2 SGB XI).

      Vertragsparteien sind der Träger der einzelnen Pflegeeinrichtung sowie die als Kostenträger vor Ort betroffenen Pflegekassen und sonstigen Sozialleistungsträger.

      Die Pflegeeinrichtung hat auf Verlangen einer Vertragspartei Art, Inhalt und Umfang der Leistungen, für die sie eine Vergütung beansprucht, durch Pflegedokumentationen und andere geeignete Leistungsnachweise darzulegen. Hierzu gehören auch Angaben zur personellen und sachlichen Ausstattung des Pflegeheims oder Pflegedienstes, soweit sie zur Beurteilung seiner Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit im Einzelfall erforderlich sind (§ 85 Abs. 3 SGB XI).

      Für den Fall, daß die Vertragsparteien sich nicht auf eine neue Pflegesatzvereinbarung einigen können, entscheidet die von beiden Seiten gebildete Schiedsstelle mit einem neutralen Vorsitzenden, dessen Stimme bei Stimmengleichheit den Ausschlag gibt (§ 85 Abs. 5 SGB XI). Die unabhängige Schiedsstelle muß zügig entscheiden, um den prospektiven Charakter der Pflegesätze auch im Konfliktfall zu wahren.

      Pflegesatzvereinbarungen und Schiedsstellenentscheidungen dürfen nur im voraus, vor Beginn der jeweiligen Wirtschaftsperiode des Pflegeheims, für einen zukünftigen Pflegesatzzeitraum getroffen werden (§ 85 Abs. 3 Satz 1 SGB XI). Ein rückwirkendes Inkrafttreten von Pflegesätzen ist unzulässig (§ 85 Abs. 6 Satz 2 SGB XI). Dadurch soll die prospektive Ausrichtung der Pflegesätze abgesichert und von vornherein dem Entstehen einer Kostenerstattungsmentalität entgegengewirkt werden. Um einen nahtlosen zeitlichen Übergang von einer Pflegesatzvereinbarung zur anderen zu gewährleisten, gelten die vereinbarten oder festge-

setzten Pflegesätze bis zum Inkrafttreten neuer Pflegesätze weiter (§ 85 Abs. 6 Satz 3 SGB XI).

Bei unvorhersehbaren Änderungen in der Geschäftsgrundlage der Pflegesatzvereinbarung ist diese auf Verlangen einer Vertragspartei neu zu verhandeln. Zu einer Neuverhandlung kommt es aber nur dann, wenn alle Vertragsparteien sich darauf verständigen; erzielen sie keine Einigung, entscheidet die Schiedsstelle (§ 85 Abs. 7 SGB XI).

6. Für Unterkunft und Verpflegung hat der Pflegebedürftige, wie dargelegt, selbst aufzukommen. Aber auch insoweit ist er nicht schutzlos. Die als Pflegesatzparteien betroffenen Pflegekassen und die sonstigen Sozialleistungsträger haben vielmehr den gesetzlichen Auftrag, neben den Pflegesätzen für die pflegebedingten Leistungen auch die Entgelte für Unterkunft und Verpflegung auszuhandeln (§ 87 Satz 1 SGB XI). Sie handeln insoweit als Sachwalter für die Interessen der Pflegebedürftigen. Durch diese Regelung soll sichergestellt werden, daß die von den Pflegeheimen angebotene Unterkunft und Verpflegung in einem angemessenen Verhältnis zu den von ihnen geforderten Entgelten stehen (§ 87 Satz 2 SGB XI).

7. Ein wichtiges Instrumentarium im Rahmen des neuen Zulassungs- und Vergütungsrechts ist die Einführung von Wirtschaftlichkeitsprüfungen auf Veranlassung der Landesverbände der Pflegekassen (§ 79 SGB XI).

   Die Kassenverbände sind ermächtigt, die Prüfungen gegebenenfalls auch gegen den Willen des Trägers einer Pflegeeinrichtung durch einseitig von ihnen bestellte Sachverständige durchführen zu lassen.

   Die Wirtschaftlichkeitsprüfung hat eine doppelte Zielrichtung:

   – Nachweisliche Unwirtschaftlichkeit kann, soweit sie nicht nur vorübergehend ist, Grundlage für eine Kündigung des Versorgungsvertrages sein (§ 79 Abs. 3 in Verbindung mit § 74 Abs. 1 SGB XI).

   – Unabhängig hiervon ist das Prüfungsergebnis (z.B. durch einen Pflegesatzabschlag) in der nächstmöglichen Vergütungsvereinbarung mit Wirkung für die Zukunft zu berücksichtigen (§ 79 Abs. 3 SGB XI).

8. Die Qualität der Pflege schließlich ist immanenter Bestandteil ihrer Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit. Der Sicherstellungauftrag der Pflegekassen erfordert eine ständige Sicherung der Qualität der Pflege.

   Die zugelassenen Pflegeeinrichtungen werden verpflichtet, sich an Maßnahmen der Qualitätssicherung zu beteiligen. Dazu gehört, dem Medizinischen Dienst der Krankenversicherung die Überprüfung der Qualität ihrer Leistungen (einschließlich der Prozeß- und Ergebnisqualität) durch Einzelprüfungen, Stichproben oder vergleichende Prüfungen zu ermöglichen (§ 80 Abs. 2 SGB XI).

   Die Landesverbände der Pflegekassen erhalten die Möglichkeit, unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit durch geeignete Maßnahmen auf eine Ab-

stellung der festgestellten Mängel hinzuwirken. Dazu gehört als letztes Mittel die Kündigung des Versorgungsvertrages (§ 80 Abs. 3 SGB XI).

9. Wirtschaftlichkeits- und Qualitätsprüfungen erfordern (wie im Krankenhausbereich) einen externen Vergleich zwischen den Leistungen und Preisen verschiedener gleichartiger Pflegeeinrichtungen.

In diesem komplexen gesetzlichen und vertraglichen Regelwerk ist es unverzichtbar, daß die von den Pflegeeinrichtungen für die Prüfung und Begründung ihrer Ansprüche gegenüber den Pflegekassen und Förderbehörden erforderlichen Zahlen und Angaben aus einem bundeseinheitlichen Rechnungswesen abgeleitet und nachgewiesen werden können, das zwingende Vorgaben mit dispositiven Elementen verbindet.

Mit der vorliegenden Pflege-Buchführungsverordnung machen die Bundesregierung und das Bundesministerium für Justiz daher (vor allem im Interesse der Pflegeeinrichtungen) von ihren Verordnungsermächtigungen frühzeitig Gebrauch.

3. Vorbereitung der Verordnung

Der Verordnungsentwurf ist gemeinsam von Bund und Ländern in einer Arbeitsgruppe vorbereitet worden. Als Vorbilder dienten u.a.

- die Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV),
- die Hessische Rettungsdienst-Buchführungsverordnung,
- der Musterkontenplan für Einrichtungen und Werke der Diakonie,
- entsprechende Regelwerke von anderen freigemeinnützigen Verbänden und Institutionen,
- der Kontenrahmen der Datenverarbeitungsorganisation des steuerberatenden Berufes (DATEV) für Heime und soziale Einrichtungen.

Die ursprüngliche Idee, eines dieser Regelwerke für den Bereich der Pflegeeinrichtungen zu übernehmen, konnte vor allem aus folgenden Gründen nicht verwirklicht werden:

- Die Krankenhaus-Buchführungsverordnung und die Hessische Rettungsdienst-Buchführungsverordnung berücksichtigen naturgemäß nicht die dargestellten besonderen Anforderungen der sozialen Pflegeversicherung.
- Die Musterkontenpläne der freigemeinnützigen Trägerverbände und der DATEV erfassen – über die eigentlichen Pflegeeinrichtungen hinaus – ein weites soziales Dienstleistungsspektrum. Sie wären daher mit ihren zum Teil sehr tiefen Untergliederungen für den begrenzten Bereich der Pflegeversicherung zu verwaltungsaufwendig.
- Die Entscheidung für eines der verschiedenen "freigemeinnützigen" Regelwerke stellte ein unlösbares Auswahlproblem dar.

Die Lösung konnte deswegen nur darin bestehen, eine vom Verwaltungsaufwand her einfache Buchführungsverordnung zu schaffen, die einerseits die besonderen Belange

der Pflegeversicherung berücksichtigt, andererseits den Pflegeeinrichtungen die Möglichkeit eröffnet, ihr bisheriges Rechnungswesen weitgehend beizubehalten. Das geschieht u.a. dadurch, daß nur die Gliederungen für die Bilanz (Anlage 1) und die Gewinn- und Verlustrechnung (Anlage 2) sowie für den Anlagen- und Fördernachweis (Anlagen 3 a und 3 b) zwingend vorgegeben werden, während den Pflegeeinrichtungen für die Gliederung des Kontenrahmens (Anlage 4), des Kostenstellenrahmens (Anlage 5) und der Kostenträgerübersicht (Anlage 6) nur Muster mit Empfehlungscharakter an die Hand gegeben werden. Dabei wird davon ausgegangen, daß die Pflegeeinrichtungen, die ihren bisherigen Kontenrahmen oder Kostenstellenrahmen beibehalten wollen, im Hinblick auf die Vergütungsverhandlungen mit den Pflegekassen ein Eigeninteresse daran haben, ihre Konten auf die Gliederungsmuster nach dieser Verordnung umzuschlüsseln.

II. SCHWERPUNKTE DER NEUEN PFLEGE-BUCHFÜHRUNGSVERORDNUNG

Die Buchführungspflichten für Pflegeeinrichtungen ergeben sich aus zwei Rechtsquellen: aus den allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften des HGB und den branchenspezifischen Regelungen der Pflege-Buchführungsverordnung (PBV). Den Vorschriften des HGB unterliegen alle Pflegeeinrichtungen, deren Träger Kaufleute sind (Einzelkaufleute, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften). Pflegeeinrichtungen, deren Träger keine Kaufleute sind – wie zum Beispiel kommunale Pflegeheime – werden erst durch die Pflege-Buchführungsverordnung zur Führung einer kaufmännischen doppelten Buchführung und zur Erstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet. Dabei verweist die PBV auf die einschlägigen Vorschriften des HGB.

Darüber hinaus schreibt die Pflege-Buchführungsverordnung für alle Pflegeeinrichtungen einheitliche branchenspezifische Rechnungs- und Buchführungspflichten vor. Durch sie soll für Zwecke der Pflegeversicherung die Aussagefähigkeit und die Vergleichbarkeit der Rechnungslegung sichergestellt werden. Die PBV läßt die Rechnungslegungspflichten nach anderen Vorschriften, insbesondere nach dem Handels- und dem Steuerrecht unberührt. Pflegeeinrichtungen in der Rechtsform einer GmbH müssen daher den Vorschriften des HGB zu Jahresabschluß und Offenlegung nachkommen (vgl. aber Wahlrecht nach § 8 PBV).

Vor diesem Hintergrund enthält die neue Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) insbesondere folgende Schwerpunkte:

1. Geltungsbereich

Die Pflege-Buchführungsverordnung gilt nur für zugelassene Pflegeeinrichtungen, also für Pflegeheime und Pflegedienste, die gemäß § 72 SGB XI durch Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Pflegekassen zur ambulanten, teil- oder vollstationären pflegerischen Versorgung zugelassen sind (§ 1 PBV). Dazu zählen auch die Pflegeein-

richtungen, bei denen von Gesetzes wegen – aufgrund der Bestandsschutzregelungen des § 73 Abs. 3 und 4 SGB XI – ein Versorgungsvertrag als abgeschlossen gilt.

Die Verordnung gilt nicht für Einzelpersonen, die auf Grund eines Vertrages mit einer oder mehreren Pflegekassen nach § 77 Abs. 1 Satz 1 SGB XI Pflegebedürftige im Sinne der sozialen Pflegeversicherung ambulant pflegen und hauswirtschaftlich versorgen. In diesen Verträgen sind neben Inhalt, Umfang und Vergütung auch die erforderlichen Maßnahmen zur Prüfung der Qualität und Wirtschaftlichkeit der vereinbarten Leistungen individuell zu regeln (§ 77 Abs. 1 Satz 2 SGB XI). Das schließt – insbesondere bei größeren Umsätzen – auch die vertragliche Vorgabe von Grundregeln für eine (vereinfachte) Rechnungslegung ein.

2. Befreiungen und Übergangsfristen

Mit der Pflege-Buchführungsverordnung wird ein neues Rechnungswesen für die Pflegeeinrichtungen nach den Grundregeln des Handelsrechts eingeführt. Um die Einrichtungen nicht zu überfordern, sieht die Verordnung daher großzügige Befreiungsregelungen und längere Übergangsfristen vor.

Inbesondere bei kleineren Pflegediensten und Pflegeheimen ist zu bedenken, daß der Verwaltungsaufwand für die neue Buchführung – gemessen am Umsatz – unverhältnismäßig hoch sein kann. Die Verordnung befreit daher generell folgende Pflegeeinrichtungen von ihrer Anwendung (§ 9 Abs. 1 PBV):

- Pflegedienste mit bis zu zehn Vollzeitkräften; Teilzeitkräfte sind auf Vollzeitpflegekräfte umzurechnen,
- teilstationäre Pflegeeinrichtungen und Einrichtungen der Kurzzeitpflege mit bis zu zwölf Pflegeplätzen,
- vollstationäre Pflegeeinrichtungen mit bis zu fünfunddreißig Pflegeplätzen.

Die Befreiung gilt allerdings nicht für Pflegeheime, deren Jahresumsatz aus der Pflegeversicherung 1,75 Mio. DM, bei Pflegediensten 800 000 DM übersteigt.

Mittlere Pflegeeinrichtungen können sich von den Vorschriften der Pflege-Buchführungsverordnung befreien lassen (§ 9 Abs. 2 PBV). Begünstigt von dieser Regelung sind:

- Pflegedienste mit elf bis zu fünfzehn Vollzeitkräften,
- teilstationäre Pflegeeinrichtungen und Einrichtungen der Kurzzeitpflege mit dreizehn bis zu fünfunddreißig Pflegeplätzen sowie
- vollstationäre Pflegeeinrichtungen mit sechsunddreißig bis zu fünfzig Pflegeplätzen.

Auch hier gilt für die Befreiung eine Wertgrenze, die für Pflegedienste bei 1,2 Mio. DM Umsatz im Jahr und für Pflegeheime bei 2,5 Mio. DM jährlich liegt.

Über die Befreiung, die auch befristet sein kann, entscheidet auf Antrag des Einrichtungsträgers die zuständige Landesbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen. Maßstab für

diese Ermessensentscheidung ist insbesondere die Frage, ob die mit der Anwendung der Verordnung verbundenen Kosten in einem angemessenen Verhältnis zu dem erreichbaren Nutzen stehen oder ob die in § 7 PBV (Kosten- und Leistungsrechnung) gestellten Anforderungen nicht auch auf andere Weise erreicht werden können.

Auch die befreiten Pflegeeinrichtungen haben eine vereinfachte Einnahmen- und Ausgabenrechnung zu führen, die den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und zumindest den in § 259 Abs. 1 BGB normierten Rechenschaftspflichten gerecht wird (§ 9 Abs. 3 PBV). Außerdem bleiben sie an das gesetzliche Wirtschaftlichkeitsgebot gebunden. Die Selbstverwaltung der Beteiligten ist beauftragt, in Rahmenverträgen auf Landesebene Verfahrens- und Prüfungsgrundsätze für Wirtschaftlichkeitsprüfungen zu vereinbaren (§ 75 Abs. 2 Nr. 7 SGB XI). Dazu gehört auch – jedenfalls für die von der PBV befreiten Pflegeeinrichtungen – eine vertragliche Verständigung über ein (vereinfachtes) Rechnungswesen.

Um den Pflegeeinrichtungen genügend Zeit zu geben, sich auf die neuen Rechnungs- und Buchsführungsvorschriften einzustellen und darauf ihr bisheriges Rechenwerk abzustimmen, wird die Pflege-Buchführungsverordnung erst am 1. Januar 1996 in Kraft treten. Stationäre Pflegeeinrichtungen haben dann noch bis zum 30. Juni 1998 Zeit, um ihren ersten Jahresabschluß für das Jahr 1997 zu erstellen (mit Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 1997). Bei ambulanten Pflegeeinrichtungen verschieben sich diese Termine jeweils um ein weiteres Jahr (§ 11 PBV). Eine Sonderregelung gilt für Pflegeeinrichtungen, die vor dem 1. Januar 1997 an einen freigemeinnützigen oder privaten Träger veräußert werden. Hier können die Übergangsfristen auf Antrag des neuen Trägers jeweils um ein Jahr verlängert werden (§ 11 Abs. 5 PBV). Dadurch soll vor allem die von zahlreichen Kommunen eingeleitete oder erwogene Umstrukturierung und "Privatisierung" ihrer Sozialeinrichtungen erleichtert und die besondere Bedeutung der freigemeinnützigen und privaten Träger für die Umsetzung der Pflegeversicherung unterstrichen werden.

3. Wichtige Einzelregelungen

Die wichtigsten Vorschriften der Pflege-Buchführungsverordnung betreffen die Buchführung (§ 3), den Jahresabschluß (§ 4), Einzelvorschriften zur Bilanz (§ 5), die Kosten- und Leistungsrechnung (§ 7) sowie den Kontenrahmen.

Buchführung

Der § 3 PBV stellt klar, daß die Pflegeeinrichtungen verpflichtet sind, ihre Bücher nach der kaufmännischen doppelten Buchführung zu führen. Dabei sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach den Regeln des Handelsgesetzbuchs zu beachten (§ 3 Abs. 1 Satz 3 PBV i.V. mit §§ 238 und 239 HGB). Der Kontenrahmen der Anlage 4 wird im Interesse eines möglichst geringen Verwaltungsaufwandes lediglich als Muster mit Empfehlungscharakter vorgegeben. Den Pflegeeinrichtungen ist es damit gestattet, ihre bisherigen Kontenpläne beizubehalten. Es zeichnet sich jedoch ab, daß viele Pflege-

einrichtungen die Möglichkeiten der modernen Datenverarbeitung für eine (freiwillige) Umschlüsselung ihres Kontenrahmens auf das Gliederungsmuster nach Anlage 4 nutzen werden.

Jahresabschluß

Inhalt und Form des Jahresabschlusses sind in § 4 PBV geregelt. Die Vorschrift berücksichtigt hierbei, daß Pflege in Deutschland – vom Leistungsangebot her – von drei unterschiedlichen Einrichtungstypen angeboten wird:

- eingliedrige Pflegeeinrichtungen, die ausschließlich entweder ambulante, teilstationäre oder vollstationäre Pflege erbringen,
- mehrgliedrige Pflegeeinrichtungen (z.B. ein Pflegeheim kombiniert mit einer Sozialstation), die gleichzeitig mehrere Arten von Pflegeleistungen erbringen (im Beispiel etwa: vollstationäre Pflege und häusliche Pflege),
- gemischte Einrichtungen, die neben den Leistungen nach dem SGB XI auch andere Leistungen (z.B. Eingliederungshilfe, Jugend- oder Altenbetreuung) anbieten.

Die Verordnung setzt mit der vollen Bandbreite ihrer Rechnungs- und Buchführungspflichten bei den eingliedrigen Pflegeeinrichtungen an (§ 4 Abs. 1 PBV). Bei diesen umfaßt der Jahresabschluß die Bilanz (gegliedert nach Anlage 1), die Gewinn- und Verlustrechnung (Anlage 2) sowie den Anlagen- und Fördernachweis (Anlagen 3 a und 3 b).

Träger, die mehrere Pflegeeinrichtungen (etwa ein zugelassenes vollstationäres Pflegeheim, eine zugelassene teilstationäre Pflegeeinrichtung und eine zugelassene Sozialstation) betreiben, können für alle diese Einrichtungen einen gemeinsamen Jahresabschluß erstellen; sie müssen also nicht für jeden pflegebezogenen Betriebsteil einen gesonderten Jahresabschluß erstellen (§ 4 Abs. 2 PVO). Der Anlagen- und Fördernachweis nach den Anlagen 3 a und 3 b ist jedoch für jede Pflegeeinrichtung gesondert zu erstellen.

Bei gemischten Einrichtungen darf der Verordnungsgeber nur für die (zugelassenen) Betriebsteile der Pflege Rechnungs- und Buchführungsvorschriften erlassen. Die Verordnungsermächtigung des § 83 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 SGB XI erstreckt sich nicht auf die nicht von der Pflegeversicherung erfaßten Leistungsbereiche der Einrichtung. Dieser Gesetzeslage trägt die Verordnung dadurch Rechnung, daß sie den betroffenen Einrichtungen für die Erstellung des Jahresabschlusses ein Wahlrecht einräumt (§ 4 Abs. 3 PBV):

- Diese können entweder einen auf die Leistungen nach dem SGB XI begrenzten "Teil-Jahresabschluß" vorlegen; oder
- sie können sämtliche pflegebezogenen Aufwendungen und Erträge in einer "Teil-Gewinn- und Verlustrechnung" für Leistungen nach dem SGB XI zusammenfassen, und zwar so, daß diese eindeutig von den anderen Leistungsbereichen der Einrichtung getrennt sind.

Die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung sind entsprechend den Anlagen 1 und 2 zu gliedern. Maßstab für den Inhalt des Jahresabschlusses, die Wertansätze, die Abschreibungen und die Passivposten in der Bilanz sind dabei die Vorschriften des Handelsrechts.

Soweit eine zugelassene Pflegeeinrichtung bei der Erstbewertung ihres Anlagevermögens die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Stichtag der Eröffnungsbilanz nicht ohne unvertretbaren Aufwand ermitteln kann, sind den Preisverhältnissen des vermutlichen Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunktes entsprechende Erfahrungswerte anzusetzen; Vermögenswerte des Anlagevermögens, die am 1. Januar 1997 (bei ambulanten Pflegeeinrichtungen am 1. Januar 1998) bis auf einen Erinnerungsposten abgeschrieben waren, können mit diesem Restbuchwert angesetzt werden (§ 5 Abs. 1 PBV).

Als Anlagennachweis und als Nachweis der Investitionsförderungen nach Landesrecht ist im Rahmen des Jahresabschlusses entsprechend den Anlagen 3 a und 3 b der Verordnung eine Aufzeichnung der Sachanlagen sowie ein Nachweis der Fördermittel zu liefern (§ 4 Abs. 1 Nr. 3 PBV), der nach nicht passivierten und passivierten Fördermitteln, nach zugewiesenen, verwendeten und nichtverwendeten Fördermitteln gegliedert ist.

Kosten- und Leistungsrechnung

Die Vorschriften zur Kosten- und Leistungsrechnung (§ 7 PBV) regeln den Umfang der im Rahmen der Betriebsabrechnung nachzuweisenden Daten. In § 7 sind lediglich Grundsätze und Mindestanforderungen festgelegt; die Ausgestaltung ist den einzelnen Pflegeeinrichtungen überlassen.

Die Kosten- und Leistungsrechnung umfaßt eine Kostenstellenrechnung und eine Kostenträgerrechnung. Hierfür werden in den Anlagen 5 und 6 Gliederungsmuster empfohlen.

Mit der Kostenstellenrechnung wird in erster Linie ein innerbetriebliches Führungsinstrument geschaffen, welches die Leitung der Pflegeeinrichtung unterstützt, wirtschaftlich zu arbeiten. Darüber hinaus soll sie (auch im externen Vergleich mit anderen vergleichbaren Pflegeeinrichtungen) eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der Einrichtung ermöglichen.

Die Kostenträgerrechnung (Muster in Anlage 6) ermöglicht es den Pflegeeinrichtungen, die Kosten für die pflegebedingten Leistungen, für Unterkunft und Verpflegung sowie für die Zusatzleistungen gesondert zu berechnen und auszuweisen.

4. Die Anlagen zur Pflege-Buchführungsverordnung

Die Anlagen 1 bis 3 sind Bestandteil der Buchführungsverordnung; die Anlagen 4 bis 6 haben als Gliederungsmuster empfehlenden Charakter. Sie umfassen folgende Buchführungsunterlagen:

Anlage 1 – Gliederung der Bilanz

Inhalt und Form der Bilanz lehnen sich eng an § 266 des Handelsgesetzbuchs (HGB) an. Zusätzlich ist den Besonderheiten des Finanzierungssystems für Pflegeeinrichtungen nach dem SGB XI (z.B. durch Bildung von Sonderposten) Rechnung getragen.

Anlage 2 – Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

Auch hier knüpft die Pflege-Buchführungsverordnung an die in § 275 HGB vorgegebene Gliederung an. Außerdem wurden sowohl bei der Gliederung der Aufwendungen als auch der Erträge die Besonderheiten des Finanzierungsrechts für die Pflegeeinrichtungen berücksichtigt.

Anlage 3 – Anlagennachweis und Nachweis der Förderungen nach Landesrecht

Der Anlagennachweis erfaßt in seinem ersten Teil (Anlage 3 a) die Anlagen in der Finanzbuchhaltung. Seine Aufgabe besteht in der Erfassung der Anschaffungswerte, der Abschreibungen sowie der Restbuchwerte, wie sie in die Bilanz eingehen. Die Spalte 12 über den jährlichen wertmäßigen Endstand des Anlagevermögens ist danach identisch mit den gleichbezifferten Bilanzpositionen.

Der Anlagennachweis wird durch einen Fördernachweis (Anlage 3 b) ergänzt. Dieser gliedert in der Vertikalen die zu passivierenden Fördermittel im wesentlich nach den im § 82 SGB XI aufgeführten Fördertatbeständen, in der Horizontalen nach der zeitlichen Entwicklung der Fördermittel.

Anlage 4 – Kontenrahmen

Der als Muster empfohlene Kontenrahmen ordnet die Kontengruppen, Kontenuntergruppen und Konten nach Dezimalklassifikationen. Er ist ein generelles Ordnungsschema und enthält insbesondere solche Positionen, die nach dem Handelsrecht, aber auch nach dem SGB XI erforderlich sind. Der Kontenrahmen ist durch Freistellen so flexibel gestaltet, daß mit ihm auch Erträge und Aufwendungen aus anderen Leistungsbereichen gebucht werden können. Damit gibt er den Pflegeeinrichtungen die Möglichkeit, nur einen Gesamtkontenrahmen zu verwenden. Dabei ist wichtig, daß die Daten aus den nicht pflegebezogenen Leistungsbereichen den Pflegekassen weder vorgelegt werden müssen noch von diesen geprüft werden dürfen.

Anlage 5 – Kostenstellenrahmen

Der als Muster empfohlene Kostenstellenrahmen ordnet die Kostenstellen in den Pflegeeinrichtungen. Auch er gibt (wie der Kontenrahmen) lediglich eine Minimalgliederung vor.

Anlage 6 – Kostenträgerübersicht

Die als Muster empfohlene Kostenträgerübersicht erfaßt und ordnet die Kosten und Leistungen der stationären Pflegeeinrichtungen nach den verschiedenen Leistungsbereichen (Pflege, Unterkunft und Verpflegung, Zusatzleistungen). Im ambulanten Bereich sind Kostenträger die in den Vergütungsempfehlungen der Spitzenverbände der Pflegekassen aufgeführten Sachleistungskomplexe.

III. KOSTEN

Die Verordnung hat keine unmittelbaren finanziellen Auswirkungen auf die Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden. Belastende Auswirkungen auf die Pflegevergütung der Pflegeeinrichtungen sind gering; sie werden durch entlastende Wirkungen, die von einer zu erwartenden Verbesserung der Wirtschaftlichkeit ausgehen, zumindest ausgeglichen.

B. Besonderer Teil

Zu § 1 – **Anwendungsbereich**

Die Vorschrift grenzt den Anwendungsbereich der Verordnung in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Ermächtigungsgrundlagen (§ 83 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 SGB XI; § 330 Abs. 1 HGB) sachlich (Absatz 1) und nach Art der Pflegeeinrichtungen (Absatz 2) ein.

Zu Absatz 1

Die Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) ist eine Spezialvorschrift für die Rechnungs- und Buchführungspflichten der ambulanten, teilstationären und vollstationären Pflegeeinrichtungen im Sinne von § 1 Abs. 2. Sie gilt unabhängig davon, ob die Pflegeeinrichtung Kaufmann im Sinne des Handelsgesetzbuchs ist und unabhängig von ihrer Rechtsform.

Zu Satz 1

Satz 1 stellt (im Gesamtzusammenhang mit den übrigen Vorschriften der Verordnung) als Grundlage für das Rechnungswesen und die Buchführung der Pflegeeinrichtungen drei Rechtsquellen gleichrangig nebeneinander:

- die Bestimmungen (im Text) der Verordnung,
- die darin aufgeführten Vorschriften des Handelsgesetzbuchs sowie
- die Anlagen 1 bis 3 zu der Verordnung.

Die "branchenspezifischen" Bestimmungen der Pflege-Buchführungsverordnung beinhalten Mindestanforderungen, die jede Pflegeeinrichtung erfüllen muß. Die Anlagen zu der Verordnung, nämlich

– die Gliederung der Bilanz (Anlage 1),
– die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (Anlage 2) sowie
– der Anlagen- und Fördernachweis (Anlagen 3 a und 3 b),

sind zwingender Bestandteil der Pflege-Buchführungsverordnung und haben die gleiche Rechtsqualität wie diese. Die übrigen Anlagen, nämlich

– der Kontenrahmen für die Buchführung (Anlage 4),
– der Kostenstellenrahmen für die Kosten- und Leistungsrechnung (Anlage 5) sowie
– die Kostenträgerübersicht (Anlage 6),

haben als Gliederungsmuster (wie dargelegt) nur empfehlenden Charakter.

Der Verweis auf die in der Verordnung aufgeführten Vorschriften des Handelsgesetzbuchs verdeutlicht den handelsrechtlichen Grundansatz der Pflege-Buchführungsverordnung. Die PBV orientiert sich (ebenso wie die Krankenhaus-Buchführungsverordnung) grundsätzlich an den – durch das Bilanzrichtliniengesetz 1985 neu geordneten – Rechnungslegungsvorschriften im Dritten Buch des Handelsgesetzbuchs; sie paßt diese aber an die Besonderheiten der Pflegeeinrichtungen an, die durch die Pflegeversicherung in ein öffentlich-rechtliches Sozialleistungssystem einbezogen worden sind. Damit wird zugleich die Niederlassungsfreiheit von Leistungsanbietern aus den Mitgliedstaaten der Europäischen Union wesentlich erleichtert. Denn durch das Bilanzrichtliniengesetz ist mit Wirkung vom 1. Januar 1986 an u.a. die Vierte Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts – die sog. EG-Bilanzrichtlinie – in deutsches Recht umgesetzt worden.

Die in der Pflege-Buchführungsverordnung aufgeführten Vorschriften des Handelsgesetzbuchs betreffen im einzelnen folgende Bereiche:

1. Buchführung und Inventar: §§ 238 bis 241 HGB (§ 3 Abs. 1 Satz 2 PBV);
2. Aufstellung und Inhalt des Jahresabschlusses: § 242, § 243 Abs. 1 und 2, §§ 244 bis 256, § 264 Abs. 2, § 265 Abs. 2, 5 und 8, § 268 Abs. 3, § 275 Abs. 4, § 277 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4, § 279, § 284 Abs. 2 Nr. 1 und 3 HGB sowie Artikel 24 Abs. 5 Satz 2 und Artikel 28 des Einführungsgesetzes zum HGB (§ 4 Abs. 1 Satz 3 PBV);
3. Ausweis von Gewinnrücklagen in der Bilanz: § 272 Abs. 3 HGB (§ 5 Abs. 3 Satz 3 PBV);
4. Aufbewahrung und Vorlegung von Unterlagen: §§ 257 und 261 HGB (§ 6 PBV);

Hinzu kommen eine Reihe ergänzender Vorschriften aus dem 2. Abschnitt im Dritten Buch des HGB für Kapitalgesellschaften, die von ihrem Wahlrecht nach § 8 der Verordnung Gebrauch machen.

Satz 2 und 3

Die Regelung stellt klar, daß die Pflege-Buchführungsverordnung nicht in andere einschlägige Rechtsvorschriften eingreifen will. Dazu gehören neben den steuerrechtlichen Buchführungspflichten nach den §§ 140 ff. der Abgabenordnung die handels-

rechtlichen Vorschriften, insbesondere die besonderen Bilanzierungsvorschriften für Kapitalgesellschaften, die teils im 2. und 3. Abschnitt des Dritten Buchs des HGB (§§ 264 ff.; §§ 336 ff.), teils im Aktiengesetz (§§ 150 ff.), im GmbH-Gesetz (§§ 41 bis 42 a), im Genossenschaftgesetz (§ 33) oder im Publizitätsgesetz (§§ 5 ff.) und anderen Gesetzen geregelt sind.

Eine Ausnahme macht § 1 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 8 der Pflege-Buchführungsverordnung für Kapitalgesellschaften im Sinne des § 264 HGB, darunter für Pflegeeinrichtungen, die in der Rechtsform der GmbH geführt werden; diese können nach dem Vorbild der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (§ 1 Abs. 3 und 4 KHBV) wählen, ob sie für die Aufstellung, Feststellung und Offenlegung ihres Jahresabschlusses für Zwecke des Handelsrechts die Gliederung nach der Pflege-Buchführungsverordnung oder statt dessen die einschlägigen Gliederungsvorschriften nach dem HGB anwenden wollen (vgl. auch Begründung zu § 8 PBV).

Zu Absatz 2

Die Vorschrift begrenzt den individuellen Anwendungsbereich der Verordnung in Übereinstimmung mit den Vorschriften des SGB XI auf die Pflegeeinrichtungen, die aufgrund von Verträgen mit den Pflegekassen ambulante und stationäre Sachleistungen erbringen können. Das sind Pflegedienste und Pflegeheime, die aufgrund eines Versorgungsvertrages mit den Landesverbänden der Pflegekassen nach § 72 SGB XI zur ambulanten, teil- oder vollstationären Pflege zugelassen sind (zugelassene Pflegeeinrichtungen). Dazu gehören auch die Pflegeeinrichtungen, bei denen aufgrund der Bestandsschutzgarantie des § 73 Abs. 3 und 4 SGB XI ein Versorgungsvertrag als abgeschlossen gilt (Satz 1). Für gemischte Einrichtungen, die neben Leistungen nach der Pflegeversicherung auch andere Sozialleistungen im Sinne des SGB I anbieten, ist in Satz 2 ausdrücklich klargestellt, daß die Pflege-Buchführungsverordnung sich nicht auf diese anderen Leistungsbereiche erstreckt.

Die Verordnung gilt überdies nicht für Einzelpersonen, die auf Grund eines Vertrages mit einer oder mehreren Pflegekassen nach § 77 Abs. 1 Satz 1 SGB XI Pflegebedürftige im Sinne der sozialen Pflegeversicherung ambulant pflegen und hauswirtschaftlich versorgen. In diesen Verträgen sind neben Inhalt, Umfang und Vergütung auch die erforderlichen Maßnahmen zur Prüfung der Qualität und Wirtschaftlichkeit der vereinbarten Leistungen individuell zu regeln (§ 77 Abs. 1 Satz 2 SGB XI). Das schließt – insbesondere bei größeren Umsätzen – auch die vertragliche Vorgabe von Grundregeln für eine (vereinfachte) Rechnungslegung ein (vgl. § 9 Abs. 3 PBV).

§ 1 Abs. 2 ist im Gesamtzusammenhang mit den Regelungen in § 9 Abs. 1 und 2 PBV zu lesen. Danach sind kleinere Pflegedienste und Pflegeheime von der Anwendung der Pflege-Buchführungsverordnung befreit, mittlere können sich von der PBV befreien lassen (vgl. Begründung dort).

Zu § 2 – **Geschäftsjahr**

Die Bestimmung des Kalenderjahrs als Geschäftsjahr knüpft an § 240 Abs. 2 Satz 2 HGB an, auf den § 3 Abs. 1 Satz 2 PBV verweist. Danach darf die Dauer des Geschäftsjahres 12 Monate nicht überschreiten.

In der Praxis der Pflegeeinrichtungen stimmt bereits heute das Geschäftsjahr zumeist mit dem Kalenderjahr überein. Dies liegt nicht zuletzt im Interesse der Pflegeeinrichtungen:

- Mit der Einführung prospektiver Pflegevergütungen durch das Pflege-Versicherungsgesetz (§ 85 Abs. 3, § 89 Abs. 3 Satz 2 SGB XI) ist das frühere Selbstkostenerstattungsprinzip abgeschafft worden. Stattdessen erhalten die Pflegeeinrichtungen einen Anspruch auf leistungsgerechte Vergütungen, die so bemessen sein müssen, daß der Pflegedienst oder das Pflegeheim seinen konkreten Versorgungsauftrag bei "wirtschaftlicher Betriebsführung" erfüllen kann (§ 84 Abs. 2 Satz 4, § 89 Abs. 3 Satz 2 SGB XI).
- Die Nachweispflichten der Pflegeeinrichtungen konzentrieren sich daher auf Leistungsnachweise (Pflegedokumentationen, Leistungsbelege). Soweit zur Beurteilung ihrer Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit erforderlich, hat die Pflegeeinrichtung zusätzliche Unterlagen und Auskünfte vorzulegen (§ 85 Abs. 3 Satz 2 und 3, § 89 Abs. 3 Satz 2 SGB XI). Dazu gehört neben Angaben zur personellen und sachlichen Ausstattung der Einrichtung gegebenenfalls auch die Vorlage des Jahresabschlusses.
- Ein wesentlicher Maßstab für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit einer Pflegeeinrichtung sowie für die Prüfung der Kostengünstigkeit und Wirksamkeit ihrer Leistungen ist der Preis-, Leistungs- und Qualitätsvergleich mit anderen vergleichbaren Pflegediensten oder Pflegeheimen. Dies gilt nicht nur für die Bildung von einheitlichen Pflegesätzen (Gruppenpflegesätzen) für Pflegeeinrichtungen, die nach einheitlichen oder vergleichbaren Gesichtspunkten bewertet werden können (§ 86 Abs. 2, § 89 Abs. 3 Satz 2 SGB XI), sondern generell für Wirtschaftlichkeits- und Qualitätsprüfungen innerhalb und außerhalb des Vergütungs- oder Pflegesatzverfahrens (vgl. § 79, § 80 SGB XI). Jedes Pflegeheim, das von den als Pflegesatzparteien betroffenen Kostenträgern (Pflegekassen, Sozialhilfeträger) eine "leistungsgerechte" Vergütung fordert, muß deshalb – auf Verlangen einer Vertragspartei – nicht nur durch "geeignete Leistungsnachweise" Art, Inhalt und Umfang der Leistungen darlegen, für die es eine Vergütung beansprucht (§ 85 Abs. 3 Satz 2, § 89 Abs. 3 Satz 2 SGB XI); es muß sich bei der pflegesatzrechtlichen Bewertung seiner Forderung darüber hinaus der Frage stellen, ob die beanspruchte Vergütung im Vergleich zu den Preisen und Leistungen anderer Einrichtungen seinem Leistungsangebot "gerecht" wird. Das gleiche gilt für Sozialstationen und sonstige ambulante Pflegedienste.

Dies setzt aber – gerade auch zum Schutz der Pflegeeinrichtungen – voraus, daß die von ihnen vorzulegenden Leistungsnachweise denselben zeitlichen Bezug haben. Durch die Ausrichtung des Geschäftsjahrs auf das Kalenderjahr wird u.a. erreicht, daß die

extern beeinflußte Entwicklung der großen Kostenblöcke, insbesondere der von den Tarifparteien bestimmten Personalkosten sich für alle Pflegeeinrichtungen zur gleichen Zeit auswirkt. Dadurch können auf zeitlichen Zufälligkeiten beruhende Verwerfungen im Preis/Leistungsvergleich der Pflegeeinrichtungen weitgehend vermieden werden; zugleich werden insoweit für alle Pflegeheime und Pflegedienste gleiche Voraussetzungen für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit, Wirksamkeit und Qualität ihrer Leistungen geschaffen.

Die Ausrichtung auf das Kalenderjahr bedeutet nicht, daß das Geschäftsjahr stets 12 Monate dauern muß. Es darf nach § 240 Abs. 2 Satz 2 HGB nicht länger dauern; es darf aber kürzer sein ("Rumpfgeschäftsjahr"). Ein solches Rumpfgeschäftsjahr ist beispielsweise dann unvermeidbar, wenn der Betrieb einer Pflegeeinrichtung während eines Kalenderjahrs aufgenommen oder eingestellt wird. Hier ist die in diesem Kalenderjahr tatsächliche, geringere Betriebsdauer für das Geschäftsjahr maßgeblich.

Wesentlich für die Bestimmung des Geschäftsjahrs ist, daß der Jahresabschluß innerhalb der Aufstellungsfrist (gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 PBV sechs Monate nach Ablauf des Geschäftsjahrs) auf einen bestimmten Stichtag aufzustellen ist. Bilanzstichtag ist gemäß § 4 Abs. 1 Satz 3 in Verbindung mit § 242 Abs. 1 und 2 HGB der "Schluß des Geschäftsjahres", im Rahmen der Pflege-Buchführungsverordnung somit der 31. Dezember eines jeden Kalenderjahres.

Ist das Geschäftsjahr einer Pflegeeinrichtung bislang auf einen anderen Zeitraum als das Kalenderjahr ausgelegt, so kann die Anpassung an die PBV über die Bildung eines Rumpfgeschäftsjahrs mit einem Ende zum 31. Dezember vollzogen werden. Anpassungsschwierigkeiten dürften angesichts der großzügigen Übergangsregelungen in § 11 Abs. 2 und 3 PBV nicht auftreten. Danach ist der Jahresabschluß für stationäre Pflegeeinrichtungen erstmals für das Jahr 1997 (bis zum 30. Juni 1998) aufzustellen; für die Eröffnungsbilanz ist der 1. Januar 1997 als Stichtag vorgesehen. Für Pflegedienste verschieben sich diese Stichtage jeweils um ein Jahr.

Zu § 3 – **Buchführung, Inventar**

Die Ablösung des Selbstkostenerstattungsprinzips durch differenzierte, prospektive Leistungsvergütungen erfordert, wie in der Allgemeinen Begründung dargelegt, die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung, die es den Pflegeeinrichtungen ermöglicht, leistungsgerechte Preise zu kalkulieren. Dies setzt aber wiederum voraus, daß in der Finanzbuchhaltung alle Geschäftsvorfälle chronologisch und sachlich geordnet im System der doppelten Buchführung erfaßt und auf den entsprechenden Bestands- oder Erfolgskonten verbucht werden (Absatz 1). Hierfür wird den Pflegeeinrichtungen in Anlage 4 der Buchführungsverordnung ein Kontenrahmen als Muster an die Hand gegeben, von dem die Pflegeeinrichtung abweichen kann (Absatz 2).

Zu Absatz 1

Die Regelung in Absatz 1 verbindet die Verpflichtung der Pflegeeinrichtungen zur kaufmännischen doppelten Buchführung (Satz 1) mit dem Verweis auf die einschlägigen Vorschriften der §§ 238 bis 241 HGB (Satz 2).

Zu Satz 1

Das gesamte kaufmännische Rechnungswesen wird üblicherweise in vier Bereiche eingeteilt:

- die Buchführung (Finanz- oder Geschäftsbuchhaltung),
- die Kosten- und Leistungsrechnung,
- die Planungsrechnung (Soll- oder Budgetrechnung) sowie
- die Auswertungsrechnung (Betriebsstatistik).

In der Pflege-Buchführungsverordnung werden nur für die beiden ersten Bereiche Mindestanforderungen aufgestellt. Es ist jedoch davon auszugehen, daß die Pflegeeinrichtungen ein elementares Eigeninteresse daran haben, auf freiwilliger Basis auch eine Betriebsstatistik und eine Planungsrechnung einzuführen. Die Statistik dient in erster Linie dem innerbetrieblichen Vergleich des aus der Buchführung und der Kosten- und Leistungsrechnung gewonnenen Zahlenmaterials; sie ermöglicht und erleichtert darüber hinaus den Pflegeeinrichtungen die Aufgabe, ihrer Auskunftspflicht nach der Pflege-Statistikverordnung (§ 109 SGB XI) nachzukommen. Als innerbetriebliche Vergleichsrechnung schafft die Betriebsstatistik zugleich Grundlagen für die unternehmerische Planung, die den Träger der Pflegeeinrichtung in die Lage versetzt, wirtschaftlich notwendige Entscheidungen für die Zukunft zu treffen.

Im einzelnen ergibt sich aus dem Zusammenhang des § 3 Abs. 1 der Pflege-Buchführungsverordnung mit den §§ 238 ff. HGB folgendes:

Buchführungspflicht

Die Pflegeeinrichtungen werden verpflichtet, ihre Bücher nach den Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung zu führen (§ 3 Abs. 1 Satz 1 PBV) und darin ihre Geschäfte und ihre Vermögenslage nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ersichtlich zu machen (§ 238 Abs. 1 Satz 1 HGB). Das Handelsgesetzbuch setzt dabei den Begriff der Handelsbücher voraus. Welche Bücher das im einzelnen sind (Grundbuch, Hauptbuch, Neben- und Hilfsbücher) und wie sie zu führen sind, ergibt sich aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (siehe unten Erläuterungen zu § 3 Abs. 1 Satz 2 PBV).

Kaufmännische Buchführung

Die in § 3 Abs. 1 Satz 1 PBV vorgegebene kaufmännische Buchführung (Finanzbuchhaltung) stellt im Rahmen des gesamten kaufmännischen Rechungswesens nur einen

Teil der Rechnungslegung dar. Sie ist eine Zeitrechnung (Periodenrechnung), deren Abrechnungsperiode das Geschäftsjahr – hier das Kalenderjahr – ist (§ 2 PBV). Alle Geschäftsvorfälle, die sich aus dem Verkehr der Pflegeeinrichtung mit der wirtschaftlichen Außenwelt (z.B. Lieferanten, Pflegebedürftige, Kostenträger) ergeben, werden systematisch und lückenlos für einen bestimmten Zeitraum (Geschäftsjahr) erfaßt und nach Sachgesichtspunkten geordnet. Die Buchführung hat m.a.W. die Aufgabe, die Änderungen aller Vermögenswerte und Schulden aufzuzeichnen und jederzeit Auskunft über den Erfolg (oder Mißerfolg) der betrieblichen Tätigkeit zu geben. Sie muß am Jahresende die Aufstellung eines Jahresabschlusses mit einer Bilanz und einer Gewinn- und Verlustrechnung (§ 4 PBV) ermöglichen.

Der Jahresabschluß selbst ist somit kein originäres Rechenwerk; er wird vielmehr aus der Buchhaltung zusammen mit dem Inventar abgeleitet. Die Finanzbuchhaltung ist damit der wichtigste Zweig der Rechnungslegung; sie liefert auch für die anderen Teilbereiche entsprechendes Zahlenmaterial.

Doppelte Buchführung

Bei der doppelten Buchführung werden alle Geschäftsvorgänge mit Auswirkung auf das Betriebsvermögen nicht nur in zeitlicher, sondern auch in sachlicher Hinsicht geordnet dargestellt und festgehalten. Alle Geschäftsvorgänge werden als zweiseitige Wertbewegungen erfaßt. Sie verändern in jeweils gleichem Umfang, aber mit unterschiedlichen Vorzeichen, zwei sachliche Bereiche. Die doppelte Buchführung beinhaltet damit automatisch eine Kontrolle: Veränderungen auf der einen Seite müssen stets denen auf der anderen Seite entsprechen. Die doppelte Buchführung bildet außerdem die Grundlage für den Jahresabschluß, weil sich aus ihr die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung (§ 4 PBV) systematisch ergeben.

Organisation der Buchführung

Von der Organisation her erfolgt die Verbuchung der Geschäftsvorfälle in den sog. Buchführungsbüchern. Diese knüpfen in ihrer Gestaltung an die doppelte Erfassung der Geschäftsvorfälle – einmal in zeitlicher Reihenfolge, zum anderen in sachlicher Hinsicht – an. Diese Zweiteilung führt zur Schaffung von zwei Haupttypen von Büchern:

- einem Grundbuch für die zeitliche Erfassung und Ordnung der Geschäftsvorfälle,
- einem Hauptbuch für die sachliche Aufzeichnung und Gliederung der Geschäftsvorfälle sowie (soweit betriebsnotwendig) einer Reihe von Nebenbüchern als Ergänzung zum Hauptbuch.

Dabei ist berücksichtigen, daß die Geschäftsvorfälle heute in der Regel physisch nicht mehr in "Büchern" aufgezeichnet, sondern mit Hilfe der elektronischen Datenverarbeitung gebucht werden. Die Ausdrucke erfolgen dann auf losen Blättern, die fortlaufend numeriert werden, um die Vollständigkeit zu gewährleisten.

Grundbuch und Hauptbuch dienen hiemach in dem System der doppelten Buchführung der zweifachen Erfassung der Geschäftsvorfälle:

- Im Grundbuch (auch Tagebuch oder Journal genannt) werden alle Geschäftsvorfälle in zeitlicher Reihenfolge erfaßt. Anhand des Beleges ist jeder Vorgang mit Datum, Belegnummer, Buchungstext, Buchungshinweisen (Soll/Haben – Konto/Gegenkonto) und Betrag in das Grundbuch einzutragen. Dieses bildet die Grundlage für die Verbuchung in andere Bücher und auf Konten. Je nach Bedarf können auch mehrere Grundbücher eingerichtet werden. Die Zahl richtet sich nach der Größe des Betriebes und dem Umfang der Buchungen und Aufzeichnungen. Üblich sind Kassen-, Bank- und Postscheckbücher sowie Rechnungseingangs- und Rechnungsausgangsbücher. Sie dienen insgesamt dem Zweck, ohne große Mühe jeden einzelnen Geschäftsvorfall bis zum Beleg zurückverfolgen zu können.
- Das Hauptbuch übernimmt die Aufzeichnungen des Grundbuchs und ordnet sie in sachlicher Hinsicht. Die sachliche Gliederung findet ihren Niederschlag in Konten, für die in Anlage 4 der Pflege-Buchführungsverordnung ein Kontenrahmen als Muster vorgegeben ist. Die Geschäftsvorfälle werden aus dem Grundbuch in die Gruppen- oder Einzelkonten des Hauptbuches übertragen. Es geht dabei um die systematische Erfassung der Vorgänge nach Kasse, Bank, Forderungen, Verbindlichkeiten, Wareneinkauf, Warenverkauf etc. Aus den Konten des Hauptbuches werden am Jahresende die Schlußbilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung erstellt. Die Konten des Hauptbuches werden Sachkonten genannt, die sich wiederum in Bestands- und Erfolgskonten gliedern (siehe unten).

Um den Überblick nicht zu verlieren, werden bestimmte Geschäftsvorfälle nicht mehr einzeln im Hauptbuch, sondern zunächst in den sog. Neben- oder Hilfsbüchern erfaßt. Die Salden werden in bestimmten Zeitabständen auf die entsprechenden Konten des Hauptbuches übernommen. Bei der Durchführung des Jahresabschlusses (§ 4 PBV) ist eine Abstimmung der Konten des Hauptbuches mit den Salden der Nebenbücher erforderlich. Zu diesen zählen insbesondere: Geschäftsfreundebücher (Kontokorrentbuch), Lohn- und Gehaltsbücher, Lagerbücher sowie Inventar- und Bilanzbücher:

- In dem Geschäftsfreunde- oder Kontokorrentbuch werden die Forderungen und Schulden gegenüber jedem einzelnen Kunden und Lieferanten auf sog. Personenkonten dargestellt. Auf die Sachkonten des Hauptbuches wird daraus nur der Gesamtbetrag der Kundenforderungen bzw. Lieferantenverbindlichkeiten übernommen. Auf den Personenkonten wird daher der Inhalt der Sachkonten "Forderungen" und "Verbindlichkeiten" (Kontenklasse 1 und 3 des PBV-Kontenrahmens) nochmals personenbezogen dargestellt. Die Summe aller Einzelsalden der Kundenkonten muß dem Saldo des Sachkontos "Forderungen", die Summe aller Einzelsalden der Lieferantenkonten muß dem Saldo des Kontos "Verbindlichkeiten" im Hauptbuch entsprechen. Die Personenkonten ermöglichen es damit der Pflegeeinrichtung, für jeden einzelnen Geschäftsfreund Forderungen und Schulden von ihrer Entstehung bis zu ihrer Begleichung nachzuvollziehen, was auch die Überwachung des Zahlungsverkehrs vereinfacht.

- In den Lohn- und Gehaltsbüchern (Lohn- und Gehaltslisten) werden die Bruttobezüge, die Abzüge sowie die sich danach ergebenden Nettobezüge erfaßt. In das Grundbuch und das Hauptbuch werden nur die monatlichen Gesamtsummen übernommen; dadurch werden diese Nebenbücher Bestandteil der Buchführung (vgl. § 41 EStG).
- In den Lagerbüchern werden Waren sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe mengenmäßig erfaßt. Die Führung dieser Bücher erlaubt nicht nur die jederzeitige Feststellung des buchmäßigen Bestandes, sie ermöglicht zudem die sog. permanente Inventur (§ 241 Abs. 2 HGB) sowie die zeitlich verlegte Inventur (§ 241 Abs. 3 HGB) im Zuge der von der Pflege-Buchführungsverordnung übernommenen handelsrechtlichen Inventurvereinfachungsverfahren (siehe dazu unten Erläuterungen zu § 3 Abs. 1 Satz 2 PBV).
- Die Führung einer besonderen Anlagenkartei ist vor allem bei Pflegeeinrichtungen mit umfangreichem Anlagevermögen sinnvoll und notwendig, denn sie vereinfacht die Durchführung der Inventur. Der Rahmen hierfür ist in dem Anlagennachweis nach Anlage 3 a der Pflege-Buchführungsverordnung vorgegeben; mit der Besonderheit, daß hier nicht nur (wie nach Handelsrecht üblich) die Anschaffungswerte, die Abschreibungen und die Restbuchwerte in ihrer Entwicklung aufgezeigt werden, sondern auch die Art, die Höhe und die Entwicklung der staatlichen Investitionskostenförderung (Anlage 3 b).

Buchführungstechnik

Von der Buchführungstechnik her werden im wesentlichen drei Verfahren unterschieden, deren Verwendung den Pflegeeinrichtungen freigestellt ist:

- Bei der heute weitgehend obsoleten Übertragungs-Buchführung werden die einzelnen Geschäftsvorgänge zuerst im Grundbuch eingetragen und anschließend in das Hauptbuch übernommen. Dieses Verfahren ist mit erheblichem Arbeitsaufwand verbunden und wegen des doppelten Eintragens für Fehler anfällig.
- Bei der Durchschreibe-Buchführung (amerikanisches Journal), die heute weitgehend mit Hilfe von Buchführungsmaschinen erfolgt, werden die Buchungen in einem Arbeitsgang im Grundbuch, im Hauptbuch und im Geschäftsfreundebuch erledigt, wobei das Geschäftsfreundebuch Bestandteil des Hauptbuches ist. In diesem Verfahren sind Übertragungsfehler ausgeschlossen. Ein weiterer Vorteil besteht darin, daß Hauptbuch und Geschäftsfreundebuch in Loseblattform geführt werden können, so daß für jedes Konto ein eigenes Blatt eingerichtet werden kann. Der Anzahl der Konten ist daher keine Grenzen gesetzt. Dies bietet den Pflegeeinrichtungen die Möglichkeit, über die Mindestgliederung des PVB-Kontenrahmens hinaus eine ausreichend tiefe, ihren betrieblichen und unternehmerischen Bedürfnissen entsprechende weitere Ausfächerung der Bestands-, Aufwands- und Ertragsposten vorzunehmen.

– Die EDV-Buchführung, die sich immer mehr durchsetzt, verbindet die Vorteile der Durchschreibe-Buchführung mit den vielfältigen Anwendungsmöglichkeiten der elektronischen Datenverarbeitung. Sie ermöglicht es, selbst große Datenbestände in kurzer Zeit zu verarbeiten und auf die verschiedenen Bücher und Konten zu verteilen. Unterschiedliche Programme sind durch Schnittstellen miteinander verbunden, so daß der Buchungsaufwand und die Fehlerquellen erheblich reduziert werden. Die vielfältigen Auswertungsmöglichkeiten erleichtern den Pflegeeinrichtungen die Entscheidungsfindung.

Soweit Pflegeeinrichtungen die kaufmännische doppelte Buchführung neu einführen, empfiehlt sich in der Regel von vornherein der Einsatz der elektronischen Datenvereinbarung.

Betriebswirtschaftlicher Schwerpunkt

Betriebswirtschaftlich liegt der Schwerpunkt der doppelten Buchführung bei der Kontierung der Geschäftsvorfälle auf den Sachkonten im Haupbuch mit ihrer Umsetzung im Jahresabschluß.

Jeder Geschäftsvorfall wird auf zwei Konten gebucht, einmal im Soll und einmal im Haben; außerdem wird der Gewinn zweimal ausgewiesen, einmal in der Gewinn- und Verlustrechnung und zum anderen in der Bilanz. Die Gesamtheit der Konten bildet den Kontenrahmen (Muster in Anlage 4). Die Konten sind entweder Bestandskonten oder Erfolgskonten:

– Die Aufgabe der Bestandskonten (Kontenklassen 0 bis 3 des Kontenrahmens) besteht darin, den Bestand an Vermögen und Schulden einschließlich des Eigenkapitals der Höhe nach jederzeit erkennen zu lassen.

– Die Erfolgskonten erfassen die Aufwendungen der Pflegeeinrichtungen wie Löhne und Gehälter, Zinsen, Abschreibungen, Miete oder Pacht (Kontenklassen 6 und 7 des Kontenrahmens) sowie die Erträge, insbesondere aus den Pflegevergütungen (Kontenklassen 4 und 5).

Auf den Bestandskonten erscheinen Vermögenszuwächse im Soll, Vermögensabflüsse und Schuldenzuwachs im Haben; auf den Erfolgskonten werden die Erträge im Haben und die Aufwendungen im Soll gebucht. Die in dem Muster-Kontenrahmen aufgegliederten Konten sind dabei so gebildet, daß jeder zu buchende Geschäftsvorgang zu Soll- und Haben-Buchungen in gleicher Höhe führt. Zum Ende des Geschäftsjahres werden die Konten saldiert, es wird die Differenz zwischen der Soll- und der Habenseite errechnet. Die Salden der Bestandskonten werden – ggfs. berichtigt im Wege einer Inventur zum Stichtag (§ 240 HGB) – direkt in die entsprechenden Positionen der Bilanz übertragen; sie sind also nichts anderes als kontenmäßig verselbständigte Bilanzpositionen. Die Salden der Erfolgskonten gehen in die Gewinn- und Verlustrechnung ein; als Endsaldo ergibt sich ein Jahresüberschuß oder ein Jahresfehlbetrag. Dieser stellt bilanzmäßig eine Vermehrung oder Verminderung des Eigenkapitals dar und wird als solcher in die Jahresbilanz übernommen.

Der Vorteil dieser Rechnungsmethode liegt darin, daß der Jahresabschluß (§ 4 PBV) direkt aus der Buchführung abgeleitet werden kann, wobei der Geschäftserfolg in doppelter Weise ermittelt wird, nämlich

- der Höhe nach durch den Bestandsvergleich in der Bilanz und
- den Ursachen nach durch die Darstellung der Aufwendungen und Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Dadurch erhalten die Pflegeeinrichtungen nicht nur die Möglichkeit, sich zum Zwecke betriebsinterner Steuerung jederzeit einen verläßlichen Überblick über die Entwicklung ihrer Geschäfts- und Finanzlage zu verschaffen; sie werden auch in die Lage versetzt, ihre Kosten und damit ihre Preise im Rahmen des neuen differenzierten Vergütungssystems der Pflegeversicherung leistungsbezogen und leistungsgerecht zu kalkulieren.

Zu Satz 2

Die Vorschrift verweist für Buchführung und Inventar ergänzend auf die Regelungen der §§ 238 bis 240 HGB. Hieraus ergeben sich (soweit nicht bereits bei § 3 Abs. 1 Satz 1 PBV erläutert) für die Pflegeeinrichtungen folgende zusätzlichen Vorgaben:

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Der Verweis in § 3 Abs. 1 Satz 2 PBV auf § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB verpflichtet auch die Pflegeeinrichtungen, die keine Kaufleute im Sinne des Handelsgesetzbuches sind, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu beachten.

Diese Grundsätze sind ursprünglich von Praxis und Wissenschaft entwickelt worden. Sie sind heute in wichtigen Punkten – zumeist als Generalklauseln, zum Teil aber auch in konkreter Ausprägung – im Gesetz, insbesondere im HGB und im Steuerrecht, verankert. Die GoB gelten dabei nicht nur für die eigentliche Buchführung, sondern darüber hinaus für die Art und Weise der gesamten Rechnungslegung, insbesondere für die Inventur (§ 241 HGB), für die Aufstellung und den Inhalt der Bilanz (§ 243 Abs. 1 HGB) sowie für das Bewertungsverfahren (§ 256 Satz 1 HGB). Die gesetzlichen Vorgaben sind aber nicht abschließend. Durch die weitgehende Ausprägung als Generalklauseln ist gewährleistet, daß diese Grundsätze sich – hier auch unter Berücksichtigung der besonderen Bedürfnisse der Pflegeeinrichtungen – ständig weiter entwickeln können.

Die Buchführungs- und Aufzeichnungen des Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 der Abgabenordnung (AO) entsprechen, sind auch der Besteuerung zugrundezulegen, soweit nach den Umständen des Einzelfalles kein Anlaß besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden (§ 158 AO). Zu den wichtigsten Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehören:

1. Die Buchführung muß so beschaffen sein, daß sie einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage der Pflegeeinrichtung verschaffen kann. Dabei müssen sich die Geschäfts-

vorfälle in ihrer Entstehung und in ihrer Abwicklung verfolgen lassen (§ 238 Abs. 1 Satz 2 und 3 HGB).

2. Die Aufzeichnungen müssen in einer lebenden Sprache geführt werden. Bei Verwendung von Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbolen muß deren Bedeutung im Einzelfall eindeutig festgelegt sein (§ 239 Abs. 2 HGB).

3. Die Buchführung muß klar und übersichtlich sein. Sie muß den Stand und die Veränderungen am Vermögen, am Kapital und an den Schulden sowie Aufwendungen und Erträge erfassen. Alle Vermögensgegenstände und Geschäftsvorfälle sind vollständig und wahrheitsgemäß darzustellen.

4. Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen geordnet, zeitgerecht, vollständig und richtig vorgenommen werden (§ 239 Abs. 2 HGB). Dazu gehört:

   – Jeder Geschäftsvorfall ist einzeln aufzuzeichnen. Die Eintragungen in den Büchern müssen durch Belege wie Rechnungen, Quittungen, Schriftwechsel und Bankauszüge unterlegt sein (keine Buchung ohne Beleg). Ihr Inhalt und der Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls müssen nachprüfbar sein. Von allen Schriftstücken, die mit der Buchführung zusammenhängen, müssen Kopien aufbewahrt werden, so daß jederzeit darauf zurückgegriffen werden kann (vgl. dazu § 238 Abs. 2 HGB sowie § 6 PBV).

   – Eine Eintragung oder Aufzeichnung darf nicht in der Weise verändert werden, daß der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Bereits gebuchte Vorgänge dürfen nicht unleserlich gemacht oder ausradiert werden (§ 239 Abs. 3 HGB). An Stellen, die in der Regel beschrieben werden können, dürfen keine leeren Zwischenräume gelassen werden.

   – Aufzeichnungen können auch in einer geordneten Ablage von Belegen bestehen oder auf Datenträgern durchgeführt werden. Bei der Verwendung gebundener Bücher müssen deren Blätter einzeln und fortlaufend numeriert sein. Bei der Führung der Handelsbücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern muß insbesondere sichergestellt sein, daß die Daten während der Aufbewahrungsfrist (vgl. § 6 PBV) verfügbar sind und jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden können (§ 239 Abs. 4 HGB).

   – Die Kontierung muß eine klare Erfassung und eine sachliche sowie zeitliche Abgrenzung der einzelnen Geschäftsvorfälle ermöglichen. Der von der Pflegeeinrichtung angewandte Kontenplan muß eine ausreichend tiefe Gliederung der Bestands-, Aufwands- und Ertragsposten aufweisen; hierbei kann der in Anlage 4 enthaltene Muster-Kontenplan verwendet werden.

   – Bei getrennter Buchführung (z.B. Haupt- und Nebenbuchführung) müssen die einzelnen Teile der Buchführung in einem organischen Zusammenhang stehen.

5. Sämtliche Geschäftsvorfälle sind zeitnah zu erfassen. Einnahmen und Ausgaben der Kassen sollen täglich festgehalten werden.

6. Vermögenswerte und Geschäftsvorfälle sind in einer Weise zu verbuchen, daß mögliche Wertverluste und Risiken voll erfaßt werden. Im Zweifel sind Vermögenswerte eher niedrig als hoch, Verbindlichkeiten und Risiken eher hoch als niedrig anzusetzen.
7. Die GoB werden durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Speicherbuchführung (GoS) ergänzt. Diese sind in dem Rundschreiben des Bundesministers der Finanzen vom 5. Juli 1978 (BStBl. I 1978 S. 250) festgehalten; sie sollen noch im Jahre 1995 in einer Neufassung bekanntgemacht werden. Sie betreffen Grundregeln für Buchung mit elektronischen Datenträgern, beispielsweise über Belegaufbereitung und Belegfunktion, Buchung, Kontrolle und Abstimmung, Datensicherung, Dokumentation und Prüfbarkeit, Aufbewahrung und Sicherung der Datenträger sowie die Wiedergabe der auf Datenträgern gespeicherten Unterlagen.

Vor diesem Hintergrund lassen sich die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in vier Grundsätzen zusammenfassen, die in Anpassung an die jeweiligen Besonderheiten auch für die Inventur und den Jahresabschluß gelten: die Grundsätze der Wahrheit, der Klarheit, der Vorsicht und der Wirtschaftlichkeit.

Inventur und Inventar

Die Buchführung ist ein wesentliches Mittel zur Ermittlung des Geschäftserfolges. Üblicherweise wird Kapital eingesetzt, um es durch erwirtschaftete Erträge zu vermehren. Als Gewinn bezeichnet dementsprechend der Gesetzgeber in § 4 Abs. 1 EStG den Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. Die Feststellung des Geschäftserfolges erfordert daher eine sehr genaue Ermittlung des Betriebsvermögens, da jeder fehlerhafte Ansatz in der Vermögensberechnung unmittelbare Auswirkungen auf das Betriebsergebnis zur Folge hat. Dies geschieht durch die Aufstellung des Inventars (Inventur), aus der sich letztlich die Bilanz ableitet.

Inventurpflicht

Die Pflege-Buchführungsverordnung verweist in ihrem § 3 Abs. 1 Satz 2 für das "Inventar" auf die §§ 240 und 241 HGB. Danach hat jede Pflegeeinrichtung zu Beginn ihrer Betriebsaufnahme und danach für den Schluß eines jeden Geschäftsjahres ein Inventar aufzustellen. Darin hat sie ihre Grundstücke, ihre Forderungen und Schulden, den Betrag ihres baren Geldes sowie ihre sonstigen Vermögensgegenstände genau zu verzeichnen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (§ 240 Abs. 1 und 2 HGB).

Bei der Inventur sind hiernach alle Vermögensteile und Schulden nach Art, Menge und Wert zu erfassen:

- Bei körperlichen Gegenständen (z.B. Grundstücke, Fahrzeuge, Waren, Urkunden, Bargeld) erfolgt die Inventur herkömmlicherweise durch Zählen, Messen oder Wiegen. Dabei sind die nicht in Geld bestehenden Wirtschaftsgüter in einen Geldwert umzurechnen.
- Nichtkörperliche Wirtschaftsgüter (Forderungen, Verbindlichkeiten, Bankguthaben usw.) werden durch die sog. Buchinventur mit Hilfe von Kontoauszügen und Belegen) erfaßt.

Die Inventur ist grundsätzlich alle 12 Monate zum Schluß des Geschäftsjahres (Abschluß- oder Bilanzstichtag), bei Pflegeeinrichtungen also zum Schluß des Kalenderjahres (§ 2 PBV) durchzuführen, damit der nach § 4 Abs. 1 PBV in Verbindung mit § 242 Abs. 1 HGB erforderliche Jahresabschluß aufgestellt und das Betriebsvermögen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG ermittelt werden kann. Bei der Aufstellung des Eröffnungs- oder Anfangsinventars kann das Geschäftsjahr auch ein Rumpfjahr sein (§ 240 Abs. 2 Satz 2 HGB); das gleiche gilt für das Abschlußinventar bei Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung.

Inventurerleichterungen

Bei der (klassischen) *Stichtagsinventur* werden die Bestände am Abschlußtag selbst vollständig aufgenommen. Da häufig aus praktischen Gründen eine Bestandsaufnahme zum Ende des Wirtschaftsjahres nicht möglich ist, hat der Gesetzgeber eine Reihe von Erleichterungen zugelassen, die auch die Pflegeeinrichtungen nutzen können. Dazu gehört zunächst die zeitnahe *ausgeweitete Stichtagsinventur*. Hiernach kann die körperliche Bestandsaufnahme innerhalb von 10 Tagen vor oder nach dem Bilanzstichtag durchgeführt werden. Bestandsänderungen zwischen dem tatsächlichen Inventurtag und dem Bilanzstichtag müssen jedoch an Hand von Belegen oder Aufzeichnungen in dem Inventar berücksichtigt werden (vgl Abschnitt R 30 Abs. 1 der Einkommensteuerrichtlinien).

Wenn durch organisatorische Maßnahmen gesichert ist, daß eine Wertfortschreibung oder Wertrückrechnung auf den Abschlußstichtag möglich ist, sind gemäß § 241 HGB folgende Vereinfachungsverfahren für die Inventur zulässig:

- die Stichprobeninventur (§ 241 Abs. 1 HGB),
- die permanente Inventur (§ 241 Abs. 2 HGB) und
- die zeitlich verlegte Inventur (§ 241 Abs. 3 HGB).

Bei der *Stichprobeninventur* wird der Lagerbestand an Hand mathematisch-statistischer Methoden ermittelt. Dabei wird die körperliche Bestandsaufnahme und Bewertung auf einen bestimmten Prozentsatz der Wirtschaftsgüter beschränkt und dann hochgerechnet. Voraussetzung ist, daß das Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und ein Inventar mit dem gleichen Aussagewert wie bei der körperlichen Bestandsaufnahme ermöglicht.

Die *permanente Inventur* erfordert keine zeitliche Bindung der Bestandsaufnahme an den Bilanzstichtag. Hier werden mehrere Inventuren durchgeführt, die über das gesamte Geschäftsjahr verteilt werden. Diese Teilinventuren werden für einzelne Vermögensgruppen vorgenommen. Der einmal festgestellte Ist-Bestand wird aufgrund der Buchungsunterlagen fortgeschrieben. Voraussetzung ist eine Lagerkartei (Lagerbuchführung), in der alle Bestände, Zugänge und Abgänge einzeln nach Tag, Art und Menge einzutragen und zu belegen sind. Die Bestände müssen im Laufe des Wirtschaftsjahres mindestens einmal durch eine körperliche Bestandsaufnahme überprüft werden. Die Kontrollergebnisse (Ist-Werte) werden mit den Buchwerten der Lagerkartei (Soll-Werte) verglichen. Ergeben sich dabei Bestandsdifferenzen, so ist der Buchwert durch Vor- und Rückrechnungen zu berichtigen. Zum Bilanzstichtag können alsdann die Bestände an Warenvorräten aus der Lagerbuchhaltung entnommen werden. Die permanente Inventur ist nur zulässig, wenn das angewandte Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und auch sichergestellt ist, daß der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne die körperliche Bestandsaufnahme für den Bilanzstichtag festgestellt werden kann; das trifft beispielsweise nicht bei (verderblichen) Materialien mit hoher Schwundquote oder bei sonstigen unkontrollierbaren Abgängen zu.

Bei der *zeitlich verlegten Inventur* erfolgt die körperliche Bestandsaufnahme an einem gesonderten, vom Bilanzstichtag abweichenden Termin. Der Inventurtag kann innerhalb der letzten drei Monate vor oder der ersten beiden Monate nach dem Schluß des Geschäftsjahres liegen. Auch bei diesem Inventurverfahren sind Veränderungen zwischen dem Bilanzstichtag und dem Inventurtag zu berücksichtigen. Dabei ist der am Inventurtag festgestellte Bestand *wertmäßig* auf den Bilanzstichtag fortzuschreiben bzw. zurückzurechnen. Der Unterschied zur permanenten Inventur besteht darin, daß die Bestandsveränderungen zwischen Inventur- und Abschlußzeitpunkt nicht *mengenmäßig* aufgezeichnet werden müssen. Auch die zeitlich verlegte Inventur setzt die Anwendung eines den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechenden Fortschreibungs- oder Rückrechnungsverfahrens voraus, das es – z.B. durch die Einführung einer Lagerkartei mit Einzelmengen-, Einstandspreis- und Wertangabe-Spalten – erlaubt, den am Schluß des Geschäftsjahrs vorhandenen Bestand der Vermögensgegenstände für diesen Zeitpunkt ordnungsgemäß zu bewerten.

Den Pflegeeinrichtungen ist hiernach die Wahl eines ihren Bedürfnissen entsprechenden Inventurverfahrens freigestellt. Die Stichprobeninventur und die permanente Inventur bieten sich wohl in erster Linie bei größeren Einrichtungen an. Für kleinere und mittlere Einrichtungen erscheint die zeitlich verlegte Inventur vorteilhaft. Sie erfordert einen verhältnismäßig geringen Arbeitsaufwand, da die erforderlichen Bestandsfortschreibungen auf den Bilanzstichtag nur wertmäßig, nicht auch mengenmäßig vorgenommen werden müssen.

Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur

Bei allen Inventurverfahren sind nach den §§ 240, 241 HGB jedoch die auf die Inventur zugeschnittenen *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung* zu berücksichtigen. Dazu gehören:

1. Der *Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise:* Im Rahmen der Inventur sind nicht nur die im Eigentum der Pflegeeinrichtung stehenden Gegenstände, sondern auch die unter Eigentumsvorbehalt erworbenen oder sicherungsübereigneten Gegenstände mit zu erfassen. Entscheidend ist, ob ein Gegenstand bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Pflegeeinrichtung zugeordnet werden kann.

2. Der *Grundsatz der Vollständigkeit:* Alle bilanzierbaren Vermögensgegenstände und Schulden sind in das Inventar aufzunehmen und mengenmäßig aufzuzeigen. Das bedeutet, daß sämtliche Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens sowie alle Sonderposten aus zweckgebundenen öffentlichen Zuschüssen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen zu erfassen sind. Das gilt insbesondere auch für Gegenstände, die nicht unmittelbar im betrieblichen Einsatz sind, z.B. für Schmuck und andere Wertgegenstände aus Schenkungen oder Nachlässen oder für Treuhandvermögen, Treuhandverpflichtungen und durchlaufende Posten.

3. Der *Grundsatz der Richtigkeit:* Bei der Bestandsaufnahme dürfen keine falschen Angaben gemacht werden. Bestände sind wenigstens nach den wichtigsten Bestandarten zu erfassen.

4. Der *Grundsatz der Genauigkeit und Nachprüfbarkeit:* Alle Inventurobjekte müssen mindestens nach Art und Menge angegeben werden, damit eine Nachprüfung nach der Bezeichnung der Inventurgegenstände möglich ist. Außerdem müssen alle für den Wertansatz notwendigen Daten erfaßt werden. Die Grenzen der Genauigkeit werden dann erreicht, wenn der Zeitaufwand für die Aufnahme und die damit verbundenen betrieblichen Störungen in keinem Verhältnis mehr zum wirtschaftlichen Wert des Ergebnisses der Bestandsaufnahme stehen. Insgesamt muß das Inventar so erstellt sein, daß es von einem sachverständigen Dritten (z.B. einem Wirtschaftsprüfer) innerhalb einer angemessenen Zeit überprüft werden kann.

5. Der *Grundsatz der Klarheit:* er bezieht sich auf die formelle Ordnungsmäßigkeit des Inventars. Die Darstellung der Inventarergebnisse muß verständlich (in einer lebenden Sprache abgefaßt), glaubwürdig (z.B. keine unleserlichen Eintragungen) und übersichtlich (geordnet) sein. Zu dem Erfordernis der Übersichtlichkeit gehört, daß die in dem Inventar erfaßten Wirtschaftsgüter nach Gruppen geordnet werden und sich zu Bilanzposten zusammenfassen lassen.

6. Der *Grundsatz der Einzelerfassung und -bewertung:* Alle Vermögensgegenstände sind einzeln zu erfassen und zu bewerten. Dabei sind Vereinfachungsverfahren wie Festbewertung (§ 240 Abs. 3 HGB) und *Gruppenbewertung* (§ 240 Abs. 4 HGB) möglich.

Inhalt und Gliederung des Inventars

Im Inventar (Bestandsverzeichnis) werden die Ergebnisse der Inventur (Bestandsaufnahme) verzeichnet, also alle Vermögenswerte und Schulden der Pflegeeinrichtung – zum Bilanzstichtag – nach Art, Menge und Wert zusammengestellt. Die Differenz zwischen Vermögen und Schulden ergibt das Reinvermögen (Eigenkapital), das in § 4 Abs. 1 EStG als "Betriebsvermögen" bezeichnet wird.

Ein formales Gliederungsschema ist weder in der Pflege-Buchführungsverordnung noch im Handelsgesetzbuch vorgegeben; eine Grundgliederung ergibt sich jedoch aus dem Zweck des Inventars, für die Aufstellung der Bilanz die Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens zu erfassen und durch Gegenüberstellung das Reinvermögen zu ermitteln. Von daher bietet sich das Gliederungsschema der Bilanz an, allerdings mit dem Unterschied, daß die Vermögenswerte und Schulden im Inventar nicht (wie in der Bilanz) nebeneinander in Kontoform, sondern untereinander in Staffelform ausgewiesen werden.

Hiernach können die Vermögenspositionen wie in der Bilanzgliederung nach der *Liquidität* oder Flüssigkeit geordnet werden, d.h. danach, wie schnell der Vermögensposten durch den normalen Umsetzungsprozeß wieder zu Geld wird. Warenvorräte müssen erst verkauft werden, während bei Forderungen nur noch auf den Geldeingang gewartet werden muß. Die Posten des Umlaufvermögens werden durch den Umsatzprozeß direkt umgewandelt, also Waren gegen eine Forderung oder Geld.

In diesem Sinn wird das Vermögen in ein *Anlagevermögen* und ein *Umlaufvermögen* gegliedert:

- Die Gegenstände des *Anlagevermögens* (wie z.B. Grundstücke, Gebäude, Ausstattung, Fahrzeuge) bleiben längerfristig im Unternehmen. Sie werden nicht direkt umgesetzt, sondern ihre Wertminderung wird in den Preis der verkauften Produkte oder Leistungen einkalkuliert; dabei sind allerdings die Besonderheiten des Vergütungssystems nach dem Pflege-Versicherungsgesetz zu beachten, wonach beispielsweise Grundstückskosten den Pflegebedürftigen oder ihren Kostenträgern nicht in Rechnung gestellt werden dürfen (vgl. § 82 Abs. 2 und 3 SGB XI).
- Zum *Umlaufvermögen* zählen alle Vermögensposten, die nur kurzfristig im Unternehmen verbleiben, da sie ständig umgesetzt werden. Hierzu gehören u.a. Rohstoffe, Fertigerzeugnisse, Forderungen an Kunden (Pflegebedürftige, Kostenträger), Bargeld und Bankguthaben.

Die *Schulden* repräsentieren das in der Pflegeeinrichtung arbeitende Fremdkapital. Sie werden nach *Fälligkeit* geordnet; dabei ist die ursprünglich vereinbarte Laufzeit maßgebend. Dementsprechend werden die Schulden in *langfristige* Schulden wie Hypotheken- und Darlehnsschulden und *kurzfristige* Schulden (z.B. Schulden gegenüber Lieferanten oder Bankschulden) gegliedert.

Das *Reinvermögen* wird als Unterschiedsbetrag des Vermögens und der Schulden errechnet. Daraus folgt für das Inventarverzeichnis folgende Gliederung:

A. Vermögen
   I. Anlagevermögen
   II. Umlaufvermögen

B. Schulden
   I. Langfristige Schulden
   II. Kurzfristige Schulden

C. Ermittlung des Reinvermögens
   Summe des Vermögens
   – Summe der Schulden
   = Reinvermögen

Der Erfolg, also ein *Gewinn* oder *Verlust*, kann hiernach als die Veränderung des Reinvermögens innerhalb eines Geschäftsjahres ermittelt werden. Dabei sind nur die betriebsbedingten Veränderungen zu berücksichtigen. Wenn der Träger oder Inhaber einer Pflegeeinrichtung während des Jahres für private Zwecke Geld entnommen hat (Privatentnahmen) oder Geld zugeführt hat (Kapitaleinlage), muß das Reinvermögen entsprechend erhöht bzw. vermindert werden. Ein *Verlust* stellt sich hiernach als Minderung des Reinvermögens nach Berücksichtigung von Privatentnahmen und Kapitaleinlagen dar.

In der Bilanz wird das Reinvermögen als Eigenkapital ausgewiesen (siehe Erläuterungen zu § 4 PBV). Das Inventar ist zehn Jahre lang aufzubewahren (§ 6 PBV in Verbindung mit 257 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 4 HGB).

Zu Absatz 2

Die Regelung legt den Pflegeeinrichtungen für die Einrichtung der Konten der Buchführung den Muster-Kontenrahmen nach Anlage 4 der Verordnung nahe. Dazu gehört auch die Numerierung der Kontenklassen, Kontengruppen, Kontenuntergruppen und Konten. Eine tiefere Gliederung ist zulässig.

Nach der Vorschrift kann (wie dargelegt) auch ein anderer Kontenplan verwendet werden.

Die Regelung des § 3 Abs. 2 PBV dürfte insbesondere Krankenhäuser, die entbehrliche Krankenauseinrichtungen in ambulante oder stationäre Pflegeeinrichtungen umwidmen, in die Lage versetzen, diese Einrichtungen nach dem weitgehend übereinstimmenden Ordnungschema der Krankenhaus-Buchführungsverordnung zu verbuchen.

Zu § 4 – **Jahresabschluß**

Die Vorschrift verpflichtet die Pflegeeinrichtungen in Anlehnung an das Handelsrecht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses (Absatz 1), paßt diesen aber an die Besonderheiten der Pflegeeinrichtungen an (Absatz 2 und 3).

Zu Absatz 1

Der Jahresabschluß besteht entsprechend den Vorgaben des Handelsrechts aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 Abs. 3 HGB) sowie aus dem Anhang einschließlich des Anlagen- und Fördernachweises.

Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sind (ebenso wie der Anlagen- und Fördernachweis) jeweils *für den Schluß* des Geschäftsjahres aufzustellen (§ 4 Abs. 1 Satz 3 PBV in Verbindung mit § 242 Abs. 1 und 2 HGB). Bei Pflegeeinrichtungen ist das Geschäftsjahr das Kalenderjahr (§ 2 PBV). Bilanzstichtag ist hier demnach der 31. Dezember eines jeden Jahres.

Der Jahresabschluß muß innerhalb von sechs Monaten nach Abschluß des Geschäftsjahres aufgestellt sein (§ 4 Abs. 1 Satz 2 PBV), also jeweils bis zum 30. Juni des Folgejahres. Aufstellung bedeutet, daß der Jahresabschluß von dem Träger der Pflegeeinrichtung zu diesem Zeitpunkt endgültig aufgestellt und prüfbereit sein muß.

In der Bilanz werden Vermögen und Kapital der Pflegeeinrichtung zum Bilanzstichtag gegenübergestellt (§ 242 Abs. 1 HGB), in der Gewinn- und Verlustrechnung (Erfolgsrechnung) die Aufwendungen und Erträge *des* Geschäftsjahres (§ 242 Abs. 2 HGB). Die Erfolgsrechnung der Pflegeeinrichtungen wird m.a.W. für das Geschäftsjahr, die Bilanz für den Schluß des Geschäftsjahres erstellt, beides bezogen auf den 31. Dezember als Bilanzstichtag.

Mit Werten der Jahresschlußbilanz geht die Pflegeeinrichtung in das neue Geschäftsjahr. Aus der Schlußbilanz wird so die Eröffnungsbilanz des neuen Geschäftsjahres. Damit wird formell die Bilanzkontinuität sichergestellt, die eine Beurteilung des Unternehmens im Ablauf der Jahre gewährleistet.

Die Bilanz im einzelnen

Ableitung der Bilanz aus dem Inventar

Die Bilanz wird auf der Grundlage des Inventars erstellt. Dabei sind folgende Unterschiede zu beachten:

– Im Inventar werden alle Vermögenswerte und Schulden der Pflegeeinrichtung nach Art, Menge und Wert *einzeln* untereinander in Staffelform aufgeführt. Die Differenz ist das *Reinvermögen*. Es wird als *Eigenkapital* in die Bilanz übernommen (vgl. oben Erläuterungen zu § 3 PBV).

– Die Bilanz faßt die Einzelposten des Inventars unter Verzicht auf Mengenangaben zu Gruppen zusammen und weist ebenfalls den Unterschiedsbetrag zwischen Vermögen und Schulden als das Eigenkapital aus. Die Bilanz ist insoweit eine gedrängte Zusammenfassung des Inventars. Die Darstellung erfolgt jedoch nicht (wie beim Inventar) in Staffelform, sondern in *Kontenform.*

Dabei werden auf der linken Seite der Bilanz die Vermögenswerte (Aktiva) und auf der rechten Seite die Schulden sowie das Eigenkapital (Passiva) als Ausgleichsposten einander gegenüber gestellt. Die linke Seite zeigt also, was die Pflegeeinrichtung besitzt; die rechte Seite gibt an, wer diese Besitzposten finanziert hat. Anders ausgedrückt: Die Aktiv-Seite der Bilanz weist die Verwendung des Kapitals aus; sie gibt Auskunft über die Verwendung der Mittel und über die Investitionen der Pflegeeinrichtung (Mittelverwendung). Die Passiv-Seite zeigt die Zusammensetzung des Eigenkapitals und der Schulden; sie gibt Auskunft über die Herkunft der Mittel (Mittelherkunft) und damit über die Finanzierung der Pflegeeinrichtung.

Übersteigen die Schulden die vorhandenen Vermögenswerte, so würde das Eigenkapital auf der linken Seite erscheinen, denn die linke und die rechte Seite der Bilanz müssen immer gleich sein (Bilanzgleichung).

Gliederung der Bilanz

Das Handelsgesetzbuch schreibt nur für Kapitalgesellschaften die Gliederung der Bilanz zwingend vor (vgl. § 266 HGB). Für andere Unternehmensformen ist in § 247 Abs. 1 HGB lediglich vorgesehen, daß in der Bilanz das Anlage- und Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen und hinreichend aufzugliedern sind.

Um aussagekräftig zu sein und um einen Vergleich mit anderen Pflegeeinrichtungen zu ermöglichen, schreibt daher die Pflege-Buchführungsverordnung – nach dem Vorbild der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) – in Anlage 1 eine "Gliederung der Bilanz" zwingend vor. Sie ordnet in enger Anlehnung an die übliche Handelspraxis und in weitgehender Übereinstimmung mit der Bilanzgliederung nach der KHBV die Vermögenswerte nach ihrer Verwertbarkeit (Prinzip steigender Liquidität) und die Schulden nach ihrer Fälligkeit (Prinzip steigender Dringlichkeit).

Zur Definition des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens vgl. die Erläuterungen zu § 3 PBV.

Gewinn- und Verlustrechnung

Nach § 4 Abs. 1 Satz 2 PBV haben die Pflegeeinrichtungen für den Schluß des Geschäftsjahres zusammen mit der Bilanz eine Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) aufzustellen.

Während die Bilanz Vermögen und Kapital (Eigen- und Fremdkapital) zu einem bestimmten Stichtag (hier jeweils zum 31. Dezember eines jeden Jahres) darstellt, ist die

Gewinn- und Verlustrechnung eine Zeitraumrechnung (Periodenrechnung). Sie gibt durch Gegenüberstellung der Aufwendungen und der Erträge Auskunft über den Erfolg der Pflegeeinrichtung innerhalb des Geschäftsjahres. Sie übernimmt daher die Funktion der Gewinnermittlung. Der Periodenerfolg ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag (Saldo) zwischen Erträgen und Aufwendungen. Überwiegen die Erträge die Aufwendungen, erzielt die Pflegeeinrichtung einen Gewinn. Überwiegen die Aufwendungen die Erträge, fährt die Einrichtung einen Verlust ein.

Die Gewinn- und Verlustrechnung hat darüber hinaus eine betriebswirtschaftliche Funktion. Sie macht dem Träger, aber auch Dritten (Banken, Pflegekassen), denen die GuV aufgrund von Vereinbarungen oder freiwillig zur Verfügung gestellt wird, die Aufwands- und Ertragsstruktur der Pflegeeinrichtung sichtbar. Aus der Gegenüberstellung und Analyse der einzelnen Ertrags- und Aufwandspositionen lassen sich (gegebenenfalls im Zeitvergleich) die Erfolgsquellen innerhalb der Einrichtung erkennen.

Die grundsätzlichen Vorschriften zur Gewinn- und Verlustrechnung finden sich in den §§ 275 ff. HGB, auf welche die Pflege-Buchführungsverordnung in ihrem § 4 Abs. 1 Satz 3 (teilweise) verweist. Während früher die Gewinn- und Verlustrechnung (wie die Bilanz) in Kontenform (linke Seite: Aufwendungen – rechte Seite: Erträge) erstellt wurde, wird heute in der Regel die Staffelform verwendet, bei der in einem abgestuften Verfahren zunächst die Umsatzerlöse gegen Herstellungskosten und Materialaufwand, alsdann weitere Erträge und Aufwendungen (Kosten) verrechnet werden. Am Ende steht der Saldo, der in einem Gewinn oder einem Verlust bestehen kann. Die Pflege-Buchführungsverordnung schreibt für die GuV-Gliederung in Anlage 2 – in Anlehnung an die heute gängige Praxis und an die KHBV – die Staffelform vor.

Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften

§ 4 Abs. 1 Satz 3 PBV schreibt auch für Pflegeeinrichtungen, die keine Kaufleute im Sinne des HGB sind, für den Jahresabschluß die Anwendung einer Auswahl handelsrechtlicher Bestimmungen vor. Die wichtigsten lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Nach § 243 Abs. 1 und 2 HGB muß der Jahresabschluß klar und übersichtlich sein und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen; dazu gehören die Grundsätze der Bilanzklarheit, der Bilanzwahrheit, der Bilanzvollständigkeit, der Bilanzidentität, der Bilanzkontinuität, der Vorsichtsgrundsatz sowie eine Reihe von Abgrenzungsgrundsätzen. Die Anwendung von Absatz 3 ist im Hinblick auf die Spezialregelung in § 4 Abs. 1 Satz 2 PBV ausgenommen worden.
2. Nach § 244 HGB ist der Jahresabschluß in deutscher Sprache und Währung aufzustellen.
3. Nach § 245 ist der Jahresabschluß von dem verantwortlichen Geschäftsführer der Pflegeeinrichtung unter Angabe des Datums zu unterzeichnen. Sind mehrere persönlich haftende Gesellschafter vorhanden, müssen alle unterzeichnen.

4. Nach § 246 HGB dürfen nicht verrechnet werden:
   - Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite,
   - Aufwendungen mit Erträgen (zu Ausnahmen in der GuV bei Staffelform siehe oben),
   - Grundstücksrechte mit Grundstückslasten.
5. In § 247 HGB ist u.a. vorgegeben, daß beim Anlagevermögen nur die Gegenstände auszuweisen sind, die dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt sind.
6. § 248 HGB enthält u.a. die Bestimmung, daß nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände nicht aktivierungsfähig sind, selbst nicht mit einem Erinnerungsposten.
7 § 249 HGB regelt die Bildung von Rückstellungen.
8. § 250 HGB betrifft die Rechnungsabgrenzungsposten.
9. § 251 HGB regelt den Ausweis von Haftungsverhältnissen in der Bilanz.
10. § 252 HGB regelt die Bewertung der im Jahresabschluß ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden.
11. § 253 HGB enthält Bestimmungen über die Wertansätze der Vermögensgegenstände und Schulden. Die in § 5 PBV enthaltenen Einzelvorschriften zur Bilanz gelten vorrangig.
12. § 254 HGB trifft Regelungen zur Berücksichtigung steuerrechtlicher Abschreibungen in der Bilanz.
13. § 255 HGB definiert Anschaffungs- und Herstellungskosten.
15. § 256 HGB betrifft Bewertungsvereinfachungsverfahren.
16. Nach § 264 Abs. 2 hat der Jahresabschluß unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln.
17. Nach § 265 Abs. 2, 5 und 8 HGB gelten sowohl für die Bilanz wie für die Gewinn- und Verlustrechnung folgende allgemeinen Gliederungsgrundsätze:
    - Über die vorgeschriebene Gliederung hinaus ist eine weitere Untergliederung (Erweiterung) der Posten zulässig. Neue Posten dürfen jedoch nur hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt ist.
    - Zu jedem Posten sind die entsprechenden Vorjahresbeträge anzugeben; damit soll die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse verschiedender Geschäftsjahre erhöht werden.
    - Leerposten (Nullbeträge) brauchen nicht aufgeführt zu werden, es sei denn, daß im vorhergehenden Geschäftsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde. Leerposten dürfen also erst im zweiten Jahr weggelassen werden.

18. § 268 Abs. 3 HGB regelt den Ausweis von Fehlbeträgen in der Bilanz, die nicht durch Eigenkapital gedeckt sind.
19. Nach § 275 Abs. 4 HGB dürfen Veränderungen der Kapital- und Gewinnrücklagen in der Gewinn- und Verlustrechnung erst nach dem Posten "Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag" ausgewiesen werden.
20. Nach § 277 Abs. 3 Satz 1 HGB sind außerplanmäßige Abschreibungen jeweils gesondert auszuweisen und im Anhang anzugeben.
21. § 277 Abs. 4 HGB definiert außerordentliche Erträge und Aufwendungen.
22. Nach Artikel 24 Abs. 5 Satz 2 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (EGHGB) brauchen bei erstmaliger Anwendung der Pflege-Buchführungsverordnung die Vorjahreszahlen (siehe oben Nr. 17) nicht angegeben werden.
23. Artikel 28 EGHGB betrifft Pensionsrückstellungen.

Anhang sowie Anlagen- und Fördernachweis

Zum Jahresabschluß gehört gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 PBV (wie nach der KHBV) auch der "Anhang einschließlich des Anlagen- und Fördernachweises", der damit als Teil des Anhangs definiert wird.

Der Anhang ist nach § 264 Abs. 1 HGB notwendiger Bestandteil des Jahresabschlusses einer Kapitalgesellschaft. Er hat die Funktion, die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung zu erläutern und zu ergänzen. Er soll zusätzliche Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Kapitalgesellschaft liefern. Auf diese Weise sollen die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung relativ knapp gehalten werden.

Die Pflege-Buchführungsverordnung schreibt für alle Pflegeeinrichtungen den Anhang als Bestandteil des Jahresabschlusses vor, beschränkt den Inhalt im wesentlichen aber auf zwei Punkte.

1. Nach § 4 Abs. 1 Satz 3 PBV in Verbindung mit § 284 Abs. 1 Nr. 1 und 3 HGB müssen im Anhang die auf die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben werden. Abweichungen von diesen Methoden müssen begründet werden, wobei der Einfluß auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gesondert darzustellen ist.
2. Der als Bestandteil des Anhangs definierte Anlagen- und Fördernachweis erfaßt in seinem ersten Teil (Anlage 3 a) die Anlagen in der Finanzbuchhaltung. Seine Aufgabe besteht in der Erfassung der Anschaffungswerte, der Abschreibungen sowie der Restbuchwerte, wie sie in die Bilanz eingehen. Die Spalte 12 über den jährlichen wertmäßigen Endstand des Anlagevermögens ist danach identisch mit den gleichbezifferten Bilanzpositionen. Der Anlagennachweis wird durch einen Fördernachweis (Anlage 3 b) ergänzt. Dieser gliedert in der Vertikalen die zu passivierenden Fördermittel im wesentlich nach den im § 82 SGB XI aufgeführten Fördertatbeständen, in der Horizontalen nach der zeitlichen Entwicklung der Fördermittel.

Der Anlagennachweis ist nach der Anlage 3 a zur Pflege-Buchführungsverordnung zu gliedern, der Fördernachweis nach Anlage 3 b.

Zu Absatz 2 und 3

In Absatz 2 und 3 werden die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Trägern, die mehrere Pflegeeinrichtungen betreiben, und von gemischten Einrichtungen geregelt (zum Gesamtsystem siehe Ziffer II Nr. 3 des Allgemeinen Teils der Begründung):

- Träger, die mehrere eingliederige Pflegeeinrichtungen (etwa ein zugelassenes vollstationäres Pflegeheim, eine zugelassene teilstationäre Pflegeeinrichtung und eine zugelassene Sozialstation) betreiben, können für alle diese Einrichtungen einen gemeinsamen Jahresabschluß erstellen; sie müssen also nicht für jeden pflegebezogenen Betriebsteil einen gesonderten Jahresabschluß erstellen (§ 4 Abs. 2 PBV).
- Bei gemischten Einrichtungen darf der Verordnungsgeber nur für die als Pflegeeinrichtung zugelassenen Betriebsteile der Pflege Rechnungs- und Buchführungsvorschriften erlassen. Die Verordnungsermächtigung des § 83 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 SGB XI erstreckt sich nicht auf die nicht von der Pflegeversicherung erfaßten Leistungsbereiche der Einrichtung. Dieser Gesetzeslage trägt die Verordnung dadurch Rechnung, daß sie der betroffenen Einrichtung für die Erstellung des Jahresabschlusses ein Wahlrecht einräumt (§ 4 Abs. 3 PBV): Diese können entweder einen auf die Leistungen nach dem SGB XI begrenzten "Teil-Jahresabschluß" vorlegen, oder sie können sämtliche pflegebezogenen Aufwendungen und Erträge in einer "Teil-Gewinn- und Verlustrechnung" für Leistungen nach dem SGB XI zusammenfassen, und zwar so, daß diese eindeutig von den anderen Leistungsbereichen der Einrichtung getrennt sind.

Diese flexiblen Regelungen sind im Gesamtzusammenhang mit § 3 Abs. 2 PBV zu sehen, wonach Pflegeeinrichtungen ihr bisheriges Rechnungswesen beibehalten können.

Zu § 5 – **Einzelvorschriften zur Bilanz**

§ 5 enthält Einzelvorschriften, die über die Bestimmungen des § 4 hinaus bei der Aufstellung der Bilanz zu beachten sind; sie gehen eventuell anderslautenden Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs vor. Die Absätze 1 bis 4 regeln die Bilanzierung der in den §§ 9 und 82 SGB XI und in den entsprechenden Ländergesetzen geregelten Investitionsfinanzierung.

Zu Absatz 1

Die Vorschrift regelt die Bewertung von Gegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist. Sie entspricht der Regelung des § 253 HGB. Es ist zwingend, die Sachanlagen in der Bilanz mit den Restbuchwerten auszuweisen. Die Restbuchwerte ergeben sich aus der Differenz zwischen den Anschaffungskosten und den während der Nutzungsdauer aufgelaufenen Abschreibungen. Damit ist klargestellt, daß

nur die direkte Abschreibungsmethode zulässig ist und Wertberichtigungen ausgeschlossen sind. Die Werte der Bilanz müssen mit dem Anlagennachweis übereinstimmen.

Zu Absatz 2

Die Regelung betrifft die Bilanzierung von öffentlichen Fördermittel und sonstigen Zuwendungen Dritter für Investitionen, die nicht auf dem Pflege-Versicherungsgesetz beruhen. Sie sind als Sonderposten zu bilanzieren. Die Fördermittel fließen nicht dem Eigenkapital zu. Sie sind in der Regel zweckgebunden und bei zweckfremder Verwendung mit Rückzahlungsverpflichtungen behaftet. Das erfordert eine Passivierung als Sonderposten. Allerdings kann bei zweckentsprechender Verwendung davon ausgegangen werden, daß es sich bei den Sonderposten um "wirtschaftlich betrachtbares" Eigenkapital handelt.

Die Sonderposten umfassen nur die Güter und Teile des Anlagevermögens, die mit den genannten Fördermitteln oder Zuwendungen beschafft worden sind. Sie sind um den Betrag der bis zum jeweiligen Bilanzstichtag angefallenen Abschreibungen zu vermindern bzw. aufzulösen. In der Bilanz wird auf der Aktivseite das durch Abschreibungen reduzierte Anlagevermögen und auf der Passivseite der durch (Teil-) Auflösung reduzierte Sonderposten ausgewiesen. In der Gewinn- und Verlustrechnung neutralisieren sich Abschreibungen und Sonderposten-Auflösung.

Zu Absatz 3

Die Gliederung der Bilanz sieht für das Eigenkapital (Passivseite A) folgende Unterteilung vor:

1. Gezeichnetes/gewährtes Kapital
2. Kapitalrücklagen
3. Gewinnrücklagen
4. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
5. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag

Damit wird die Bilanzposition "Eigenkapital" an einer Stelle insgesamt und zum Ende des Geschäftsjahres ausgewiesen.

Absatz 3 bestimmt, daß zugelassene Pflegeeinrichtungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die als Regiebetrieb geführt werden, als "gewährtes Kapital" die vom Träger der Pflegeeinrichtung auf Dauer zur Verfügung gestellten Beträge auszuweisen haben. Sonstige Einlagen des Heimträgers – z. B. mit einer bestimmten Zweckbindung – sind als Kapitalrücklagen zu bilanzieren.

Zu Absatz 4

Die Vorschrift regelt die Bilanzierung der Förderung für Lasten aus Darlehen, die vor Aufnahme der Pflegeeinrichtung in den Landespflegeplan für förderfähige Investitionen aufgenommen worden sind (Darlehensförderung).

Hierbei sind zwei Möglichkeiten zu unterscheiden:

1. Die in den Fördermitteln enthaltenen Tilgungsbeträge sind niedriger als die jährlichen Abschreibungen auf die mit diesen Mitteln finanzierten Anlagegüter.
2. Der Tilgungsanteil der Fördermittel ist höher als die jährlichen Abschreibungen auf die mit diesen Mitteln finanzierten Anlagegüter (Normalfall).

Im ersten Fall ist auf der Aktivseite der Jahresbilanz als "Ausgleichsposten aus Darlehensförderung" der Betrag einzusetzen, um den der Tilgungsanteil der Fördermittel unter den jährlichen Abschreibungen liegt.

Im zweiten Fall ist auf der Passivseite der Jahresbilanz als "Ausgleichsposten aus Darlehensförderung" der Betrag einzusetzen, um den der Tilgungsanteil der Fördermittel die jährlichen Abschreibungen übersteigt.

Beide Varianten haben das Ziel, die Erfolgsrechnung auszugleichen. Endet die Abschreibung früher als die Tilgungsförderung, so wird zum erfolgsneutralen Ausgleich der Gewinn- und Verlustrechnung der "aktive Ausgleichsposten" aufgelöst. Endet die Tilgung früher, werden die anfallenden Abschreibungen durch Entnahme aus dem "passiven Ausgleichsposten" neutralisiert.

Zu Absatz 5

Soweit die Pflegeeinrichtung nach Landesrecht aus öffentlichen Fördermitteln einen Ausgleich für die Abschreibungen auf Vermögensgegenstände erhält, die vor Beginn der Förderung mit Eigenmitteln des Trägers beschafft worden sind, ist in der Bilanz auf der Aktivseite ein "Ausgleichsposten für Eigenmittelförderung" zu bilden. Die jährliche Zuführung zu diesem Ausgleichsposten erfolgt in Höhe der Abschreibungen auf die mit Eigenmitteln vor Förderbeginn beschafften förderfähigen Anlagegüter.

Zu § 6 – **Aufbewahrung und Vorlegung von Unterlagen**

Diese Bestimmung macht durch ihren Verweis auf die §§ 257 und 261 HGB die bisher nur für Kaufleute geltenden Vorschriften des HGB zur Aufbewahrung und Vorlegung von Unterlagen für alle Pflegeeinrichtungen verbindlich. § 257 HGB regelt generell die Aufbewahrung von Unterlagen und die Aufbewahrungsfristen; § 261 HGB enthält Vorschriften zur Vorlegung von Unterlagen auf Bild- oder Datenträgern. Weitergehende Aufbewahrungspflichten nach steuerrechtlichen Vorschriften (§ 147 der Abgabenordnung) bleiben unberührt.

Nach § 257 HGB müssen Handelsbücher, Inventare und Bilanzen sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen 10 Jahre aufbewahrt werden, sonstige Unterlagen (z.B. Schriftverkehr und Belege) 6 Jahre.

Mit Ausnahme der Eröffnungsbilanz und der Jahresbilanz können die Unterlagen auch auf Datenträgern aufbewahrt werden, wenn dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und die Daten während der Aubewahrungsfrist jederzeit lesbar gemacht werden können (§ 257 Abs. 3 in Verbindung mit § 261 HGB). Werden Originalunterlagen auf Bildträger (Mikrofilme) übertragen, sind die sogenannten "Mikrofilm-Grundsätze" des Bundesministers der Finanzen vom 1. Februar 1994 (BStBl. I S. 155) zu beachten.

Bei EDV-Buchführung außer Haus sollte die Pflegeeinrichtung darauf achten, daß das verarbeitende Rechenzentrum die Anwendung dieser Vorschriften garantiert. Denn die Einhaltung dieser Vorschriften einschließlich der GoB obliegt dem auftraggebenden Buchführungspflichtigen.

Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung in das Handelsbuch gemacht, das Inventar aufgestellt, die Eröffungsbilanz oder der Jahresabschluß festgestellt, der Handelsbrief empfangen oder abgesandt wurde oder der Buchungsbeleg entstanden ist (§ 257 Abs. 5 HGB).

Die Organisation der Aufbewahrung steht der Pflegeeinrichtung frei. Sie kann die Belege entweder nach sachlichen Gesichtspunkten oder chronologisch ablegen. Bei der kaufmännischen Buchführung ist in aller Regel eine chronologische Ablage üblich und nach den bisherigen Erfahrungen vor allem bei großen Pflegeeinrichtungen zu empfehlen.

Zu § 7 – **Kosten- und Leistungsrechnung**

Die Pflege-Buchführungsverordnung schreibt in ihrem § 7 eine Kosten- und Leistungsrechnung (Betriebsabrechnung oder Betriebsbuchhaltung) vor, die auf die besonderen Anforderungen an die Pflegeeinrichtungen ausgerichtet ist.

Finanzbuchhaltung und Kosten- und Leistungsrechnung repräsentieren die beiden Hauptbereiche des betrieblichen Rechnungswesens. Die Finanzbuchhaltung rechnet unternehmensbezogen ab. Die Kosten- und Leistungsrechnung ist dagegen betriebsbezogen. Sie erfaßt nur den durch die betriebliche Tätigkeit – Leistungserstellung und Leistungsverwertung – verursachten Werteverzehr (Kosten) und die aufgrund dieser Tätigkeiten erzielten Erträge (Leistungen) der Pflegeeinrichtungen. Aus der Differenz zwischen den verursachten Kosten und den erzielten Erträgen ergibt sich dann das Betriebsergebnis.

In der Betriebswirtschaftslehre ist die Kosten- und Leistungsrechnung somit vornehmlich ein innerbetriebliches Instrument (vgl. Koeder, Jahresabschluß, 3. Auflage 1994, S. 22 ff.). Ihre wesentlichen Funktionen bestehen in der Abbildung, der Planung und

Steuerung sowie in der Kontrolle des Unternehmensprozesses. Aufgabe der Kosten- und Leistungsrechnung ist es m.a.W., die Kosten zu erfassen, zu verteilen und zuzurechnen, die im Rahmen der betrieblichen Leistungserstellung und Leistungsverwertung entstanden sind. Dabei stehen zwei Ziele im Vordergrund:

- Einerseits soll durch einen Vergleich der Kosten mit den Umsatzerlösen der erstellten Leistungen der Erfolg festgestellt und damit zugleich eine Kontrolle der Wirtschaftlichkeit des Leistungsprozesses ermöglicht werden. Das Ergebnis ist vor allem für künftige Betriebs- und Unternehmensentscheidungen wichtig.
- Andererseits soll auf der Grundlage der ermittelten Kosten der einzelnen Leistungen (Kostenträger) eine Preiskalkulation gewährleistet werden.

Vor diesem Hintergrund weist § 7 der Pflege-Buchführungsverordnung der Kosten- und Leistungsrechnung für die Pflegeeinrichtungen folgende generellen Aufgaben zu:

1. Sie muß eine betriebsinterne Steuerung sowie eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit ermöglichen (Satz 1).
2. Sie muß den Pflegeeinrichtungen die Ermittlung und Abgrenzung der Kosten ihrer jeweiligen Betriebszweige erlauben (Satz 2). Das ist besonders für mehrgliedrige Pflegeeinrichtungen (z.B. Pflegeheim kombiniert mit einer Sozialstation) sowie für gemischte Einrichtungen wichtig, die neben den Leistungen aus der Pflegeversicherung auch andere Leistungen anbieten (etwa Jugend- oder Altenhilfe, Eingliederungshilfe für Behinderte)
3. Sie muß die Pflegeeinrichtungen in die Lage versetzen, die für die Vergütungsverhandlungen nach dem SGB XI erforderlichen Leistungsnachweise zu erstellen (Satz 2).

Zu Erfüllung dieser Aufgaben installiert § 7 Satz 3 PBV die drei gebräuchlichen Instrumente der Kosten- und Leistungsrechnung, nämlich

- die Kostenartenrechnung,
- die Kostenstellenrechnung und
- die Kostenträgerrechnung.

Im Interesse einer einheitlichen Anwendung gibt die Verordnung den Pflegeeinrichtungen in Anlage 5 einen *Kostenstellenrahmen* und in der Anlage 6 eine *Kostenträgerübersicht* als Muster an die Hand.

Die *Kostenartenrechnung* gibt Auskunft darüber, *welche* Kosten entstanden sind. Kostenarten sind beispielsweise: Löhne und Gehälter, Strom, Gas, Wasser, Vorräteverbrauch, Abschreibungen.

Mit der *Kostenstellenrechnung* wird nachgewiesen, *wo* die Kosten anfallen. Kostenstellen sind z.B. die verschiedenen Versorgungseinrichtungen der Pflegeeinrichtung (wie Wäscherei, Küche oder Energieversorgung) sowie die einzelnen Pflegebereiche: Häusliche Pflegehilfe, Tagespflege, Nachtpflege, Stationäre Pflege, Kurzzeitpflege, jeweils unterteilt nach Pflegestufen (siehe Muster in Anlage 5).

Die *Kostenträgerrechnung* ermittelt nach dem Verursachungsprinzip, *wofür* – also für welche Leistung – Kosten entstanden sind. Kostenträger im stationären Bereich sind die in § 84 Abs. 2 SGB XI aufgeführten vergütungsrechtlichen Pflegeklassen (I bis III), unterteilt nach den Pflegeleistungen, sowie Unterkunft und Verpflegung. Kostenträger im ambulanten Bereich sind die "Sachleistungen für den Pflegebedürftigen"; dabei werden in der Verordnung die in den Vergütungsempfehlungen der Spitzenverbände der Pflegekassen ausdiffenzierten Leistungskomplexe zugrundegelegt (Muster in Anlage 6).

Insgesamt erfaßt die Kosten- und Leistungsrechnung nur den Werteverbrauch, der bei der Erstellung der betrieblichen Leistung verursacht worden ist (Kosten), sowie den entstandenen Wertezuwachs (Leistungen). Durch die Verrechung der Kosten mit den Leistungen wird in der Kostenträgerrechnung das Betriebsergebnis ausgewiesen.

Zu § 8 – **Wahlrecht für Kapitalgesellschaften**

Die Vorschrift eröffnet den Pflegeeinrichtungen, die in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaften geführt werden, hinsichtlich der Gliederung des Jahresabschlusses einschließlich der Eröffnungsbilanz ein Wahlrecht. Kapitalgesellschaften in diesem Sinn sind Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Zu Absatz 1

Da handelsrechtliche Vorschriften durch die Bestimmungen der PBV grundsätzlich unberührt bleiben, unterliegen Pflegeeinrichtungen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft hinsichtlich des *Jahresabschlusses* sowohl der Pflege-Buchführungsverordnung als auch den handelsrechlichen Rechnungslegungsvorschriften, insbesondere den ergänzenden Vorschriften im Zweiten Abschnitt des Dritten Buches des Handelsgesetzbuchs. Danach wären Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anlagennachweis in jeweils abweichender Form zu gliedern. Um diesen Pflegeeinrichtungen die zusätzliche Anwendung der nach Handelsrecht vorgeschriebenen Formblätter zu ersparen, eröffnet ihnen die Pflege-Buchführungsverordnung hier ein Wahlrecht. Sie können sich hinsichtlich der Gliederung des Jahresabschlusses für eine der beiden folgenden Möglichkeiten entscheiden (§ 3 PBV Abs. 1 Satz 1 und 2):

1. Sie können ihren Jahresabschluß sowohl nach Handelsrecht als auch nach der Pflege-Buchführungsverordnung gliedern. Das würde bedeuten:
   - Gliederung der Bilanz nach § 266 HGB und nach Anlage 1 zur PBV;
   - Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 275 HGB und nach Anlage 2 zur PBV;
   - Anlagennachweis nach § 268 Abs. 2 HGB und nach Anlage 3 a zur PBV

2. Sie können sich auch dafür entscheiden, den Jahresabschluß auch für handelsrechtliche Zwecke nach der Pflege-Buchführungsverordnung zu gliedern. Das bedeutet:

   – Gliederung der Bilanz nach Anlage 1 zur PBV;
   – Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach Anlage 2 zur PBV;
   – Gliederung des Anlagennachweises nach Anlage 3 a zur PBV.

   Dabei kann allerdings der Anlagennachweis nicht auf den Bilanzposten II "Sachanlagen" beschränkt bleiben, sondern es sind dann die im Anlagennachweis vorgeschriebenen Angaben auch für die Bilanzposten B I "Immaterielle Vermögensgegenstände" und B III "Finanzanlagen" zu führen (§ 8 Abs. 1 Satz 3 PBV).

Das Wahlrecht nach Absatz 1 bezieht sich nur auf die Gliederungsvorschriften bei der Aufstellung, Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses, nicht jedoch auf sonstige handelsrechtliche Bestimmungen, zwingende Bestimmungen des Steuerrechts und andere Vorschriften.

Zu Absatz 2

In dieser Vorschrift werden die nach dem HGB für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften im Bereich der Formblätter geltenden Erleichterungen auf die Offenlegung beschränkt. Die Beschränkung erfolgt deshalb, weil die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung für die Zwecke des SGB XI ohnehin vollständig aufgestellt werden müssen. Im übrigen kommt die Vorschrift nur zur Anwendung, wenn sich die Pflegeeinrichtung aufgrund des Wahlrechts nach Absatz 1 für die Anwendung der Formblattvorchriften dieser Verordnung auf für handelsrechtliche Zwecke entschieden hat.

Zu § 9 – **Befreiungen**

Mit der Pflege-Buchführungsverordnung wird ein neues Rechnungswesen für die Pflegeeinrichtungen nach den Grundregeln des Handelsrechts eingeführt. Um die Einrichtungen nicht zu überfordern, sieht die Verordnung daher großzügige Befreiungsregelungen und längere Übergangsfristen vor. Diese werden in den ersten beiden Absätzen des § 9 konkretisiert. In Absatz 3 wird festgehalten, welche Art von Rechenschaftspflichten die von der Buchführungspflicht befreiten Pflegeeinrichtungen durchzuführen haben.

Über die Befreiung oder ihre Versagung entscheidet die zuständige Landesbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen. Ein wesentlicher Maßstab für die Entscheidung ist dabei, ob die mit der Anwendung der Verordnung verbundenen Kosten in einem angemessenen Verhältnis zu dem erreichbaren Nutzen stehen und ob die in § 7 PBV an die Kosten- und Leistungsrechnung gestellten Anforderungen nicht auf andere Weise erreicht werden können. Durch die Ansiedlung der Entscheidung auf Landesebene wird gewährleistet, daß die Befreiungen – unter Berücksichtigung regionaler Besonderheiten – nach einheitlichen Grundsätzen erfolgt.

502/95

Auch die befreiten Pflegeeinrichtungen haben eine vereinfachte Einnahmen- und Ausgabenrechnung zu führen, die den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und zumindest den in § 259 Abs. 1 BGB normierten Rechenschaftspflichten gerecht wird (§ 9 Abs. 3 PBV). Außerdem bleiben sie an das gesetzliche Wirtschaftlichkeitsgebot gebunden. Die Selbstverwaltung der Beteiligten ist beauftragt, in Rahmenverträgen auf Landesebene Verfahrens- und Prüfungsgrundsätze für Wirtschaftlichkeitsprüfungen zu vereinbaren (§ 75 Abs. 2 Nr. 7 SGB XI). Dazu gehört auch – jedenfalls für die von der PBV befreiten Pflegeeinrichtungen – eine vertragliche Verständigung über ein (vereinfachtes) Rechnungswesen.

Die steuerrechtlichen Rechnungs- und Buchführungsvorschriften werden durch die Befreiungsregelungen des § 9 nicht berührt.

Zu § 10 – **Ordnungswidrigkeiten**

Die Aufnahme einer Bußgeldvorschrift ist im Hinblick auf § 8 PBV notwendig, weil die Beachtung der Gliederungsvorschriften der §§ 266, 268 Abs. 2 und § 275 in § 334 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe c HGB mit einer Geldbuße bewehrt ist. Pflegeeinrichtungen, die die Formblätter dieser Verordnung wählen, dürfen nicht besser gestellt werden. Die Bußgeldvorschrift gilt jedoch nur für Kapitalgesellschaften.

Zu § 11 – **Inkrafttreten und Übergangsvorschriften**

Die Verordnung tritt am 1. Januar 1996 in Kraft. Durch großzügig gestreckte Übergangsfristen (1997 bis 1999) wird den Pflegeeinrichtungen die Anpassung an das neue Rechnungswesen erleichtert. Es ist jedoch nach den bisherigen Erfahrungen davon auszugehen, daß die meisten Träger (auch die befreiten) sehr zügig die doppelte kaufmännische Buchführung für ihre Einrichtungen einführen werden.

Bundesrat Drucksache **502/95** (Beschluß)

22.09.95

Beschluß
des Bundesrates

Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten der Pflegeeinrichtungen (Pflege-Buchführungsverordnung - PBV)

Der Bundesrat hat in seiner 688. Sitzung am 22. September 1995 beschlossen, der Verordnung gemäß Artikel 80 Abs. 2 des Grundgesetzes nach Maßgabe der sich aus der Anlage ergebenden Änderungen zuzustimmen.

Vertrieb: Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH, Postfach 1320, 53003 Bonn
Telefon: 0228/3820840, Telefax: 0228/3820844
ISSN 0720-2946

Drucksache **502/95** (Beschluß)

Anlage

Änderungen
der
Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten der Pflegeeinrichtungen (Pflege-Buchführungsverordnung - PBV)

1. Zu § 3 Abs. 2

§ 3 Abs. 2 ist wie folgt zu fassen:

"(2) Die Konten sind nach dem Kontenrahmen der Anlage 4 einzurichten. Bei Verwendung eines hiervon abweichenden Kontenplanes hat die Pflegeeinrichtung durch ein ordnungsmäßiges Überleitungsverfahren die Umschlüsselung auf den Kontenrahmen nach Satz 1 zu gewährleisten."

Begründung

Die Informationen der Kontenklasse 4 "Betriebliche Erträge" sind für Pflegekassen und für örtliche Träger der Sozialhilfe besonders wichtig. Die Aussagefähigkeit und Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen ist begrenzt. Detaillierte Angaben, wie die einzelnen Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung sich zusammensetzen, können aus der Buchführung der Einrichtungen mit jeweils differierendem Kontenrahmen zwar ermittelt werden, sind aber nicht mehr vergleichbar. Die Beurteilung einer wirtschaftlichen Leistungserbringung ist erschwert. Für die Einrichtungen verringert sich durch die eingeschränkte Vergleichbarkeit der von ihnen einbringbaren Daten die Durchsetzungsfähigkeit ihrer Forderungen in Vergütungsverhandlungen. Die Pflegevergütungen (wie auch andere Vergütungen) müssen einem Pflegeheim bei wirtschaftlicher Betriebsführung ermöglichen, seinen Versorgungsauftrag zu erfüllen (§ 84 Abs. 2 SGB XI) . Trotz Absage an das Selbstkostendeckungsprinzip werden die tatsächlichen Aufwendungen der Pflegeeinrichtungen ein wichtiges Kriterium in Vergütungsverhandlungen bleiben.

Nach Satz 2 kann auch ein anderer Kontenplan verwendet werden. Voraussetzung ist allerdings, daß durch ein ordnungsmäßiges Überleitungsverfahren die Umschlüsselung auf den Kontenrahmen der Anlage 4 gewährleistet ist. Dieses

...

Umschlüsselungsverfahren muß so ausgestaltet sein, daß die Konten des individuellen Kontenplanes auf das Ordnungsschema des vorgegebenen Kontenrahmens zurückgeführt werden können.

Die Regelung des § 3 Abs. 2 PBV dürfte insbesondere Krankenhäuser, die entbehrliche Krankenhauseinrichtungen in ambulante oder stationäre Pflegeeinrichtungen umwidmen, in die Lage versetzen, diese Einrichtungen nach dem weitgehend übereinstimmenden Ordnungsschema der Krankenhaus-Buchführungsverordnung zu verbuchen und alsdann die einschlägigen Pflegedaten auf den Kontenrahmen der Pflege-Buchführungsverordnung umzuschlüsseln. Auch Umschlüsselungen aus dem Musterkontenplan der Diakonie, vergleichbaren Regelwerken der Caritas und aus dem bei sonstigen freigemeinnützigen Einrichtungen verbreiteten Rechenwerk der DATEV erscheinen unproblematisch.

2. Zu § 9

§ 9 ist wie folgt zu fassen:

"§ 9

Befreiungen

(1) Von den Vorschriften dieser Verordnung sind befreit:

1. Pflegedienste mit bis zu sechs Vollzeitkräften; Teilzeitkräfte sind auf Vollzeitkräfte umzurechnen,
2. teilstationäre Pflegeeinrichtungen und Einrichtungen der Kurzzeitpflege mit bis zu acht Pflegeplätzen,
3. vollstationäre Pflegeeinrichtungen mit bis zu zwanzig Pflegeplätzen.

Für die Ermittlung der Vollzeitkräfte und der Pflegeplätze sind die Durchschnittswerte im abgelaufenen Geschäftsjahr maßgebend. Satz 1 gilt nicht für Pflegeeinrichtungen, deren Umsätze aus der Erfüllung ihres Versorgungsauftrages nach dem Elften Buch des Sozialgesetzbuchs (ohne Investitionsaufwendungen) bei Pflegeheimen eine Million Deutsche Mark, bei Pflegediensten 500 000 Deutsche Mark im abgelaufenen Geschäftsjahr übersteigen.

(2) Von den Vorschriften dieser Verordnung können ganz oder teilweise befreit werden:

1. Pflegedienste mit sieben bis zu zehn Vollzeitkräften; Teilzeitkräfte sind auf Vollzeitkräfte umzurechnen,

...

2. teilstationäre Pflegeeinrichtungen und Einrichtungen der Kurzzeitpflege mit neun bis zu fünfzehn Pflegeplätzen,
3. vollstationäre Pflegeeinrichtungen mit einundzwanzig bis zu dreißig Pflegeplätzen.

Absatz 1 Satz 2 gilt entsprechend. Über eine Befreiung und ihre Versagung entscheiden auf Antrag des Trägers der Pflegeeinrichtung die Landesverbände der Pflegekassen gemeinsam im Einvernehmen mit der zuständigen Landesbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen. Maßstab für diese Ermessensentscheidung ist insbesondere die Frage, ob die mit der Anwendung der Verordnung verbundenen Kosten in einem angemessenen Verhältnis zu dem erreichbaren Nutzen stehen oder ob die in § 7 gestellten Anforderungen nicht auch auf andere Weise erreicht werden können.

(3) Pflegeeinrichtungen, die nach Absatz 1 oder 2 ganz oder teilweise von den Vorschriften dieser Verordnung befreit sind, haben eine vereinfachte Einnahmen- und Ausgabenrechnung zu führen, die den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht; als Mindestanforderung gelten die in § 259 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches aufgeführten Rechenschaftspflichten entsprechend. Die Auskunfts- und Nachweispflichten der Pflegeeinrichtungen nach dem Siebten und Achten Kapitel des Elften Buches Sozialgesetzbuch bleiben unberührt."

Begründung

§ 9 schließt einen wesentlichen Teil der Pflegeeinrichtungen von der Anwendbarkeit der Verordnung aus und sieht darüber hinaus weitere Befreiungsmöglichkeiten vor. Da die Verordnung ihren Zweck nur erfüllen kann, wenn ihr möglichst viele Einrichtungen unterliegen, sind die Befreiungstatbestände auf ein noch verwertbares Mindestmaß zu beschränken. Daher sollte § 9 zur Fassung des Referentenentwurfs (Stand: 6. Juni 1995) zurückkehren, der auf das Besprechungsergebnis der Bund-Länder-Arbeitsgruppe zurückgeht.

3. Zu § 11 Abs. 4

In § 11 Abs. 4 sind nach den Worten "Die Vorschriften über" folgende Worte einzufügen: "Buchführung und Inventar (§ 3) sowie über".

Begründung:

Ambulante, teilstationäre und Kurzzeitpflegeeinrichtungen haben mit Wirkung zum 1. April 1995 Versorgungsverträge abgeschlossen und würden unmittelbar mit Inkrafttreten der PBV am 1. Januar 1996 einer kaufmännischen doppelten

...

Buchführung unterliegen, Pflegeheime dagegen erst zum 1. Juli 1996. Dies entspricht nicht dem erklärten Willen des Verordnungsgebers, wonach allen Pflegeeinrichtungen eine Vorlaufphase bis zur Anwendung der PBV eingeräumt werden sollte.

4. Zu den Anlagen 3a und 3b

Die Bilanzposten in der Kopfspalte der Anlagen 3a und 3b sind jeweils wie folgt zu fassen:

"1. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Betriebsbauten einschließlich der Betriebsbauten auf fremden Grundstücken

1a. darunter: Betriebsbauten und Außenanlagen (KUGr. 011, 012, 040 und 042)

2. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte mit Wohnbauten einschließlich der Wohnbauten auf fremden Grundstücken

3. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte ohne Bauten

4. Technische Anlagen

4a. darunter: in Betriebsbauten und in Außenanlagen (KUGr. 050 und 052)

5. Einrichtungen und Ausstattungen ohne Fahrzeuge

5a. darunter: in Betriebsbauten, in Außenanlagen, GWG's und Festwerte in Betriebsbauten (KUGr. 060, 062, 064 und 066)

6. Fahrzeuge

7. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

7a. darunter: für Betriebsbauten (KUGr. 070)

Summe

darunter: Summe der Positionen 1a, 4a, 5a, 6 und 7a "

Begründung:

In den Anlagen 3a und 3b sollen die Anlagegüter in Zuordnung zu den erhaltenen Fördermitteln nachgewiesen werden. Da die Bilanzgliederung den spezifischen Finanzierungsregelungen des § 82 SGB XI nicht Rechnung trägt, kann der vorgeschlagene Anlagen- und Fördernachweis von der über die Zustimmung zur gesonderten Berechnung entscheidenden Landesbehörde nicht verwendet werden.

...

Die vorgeschlagene Ergänzung trägt diesem Zweck mit folgenden Veränderungen Rechnung:

Die grundstücksbezogenen Aufwendungen sind von den entsprechenden Aufwendungen für Gebäude und sonstige abschreibungsfähige Anlagegüter getrennt, da nur letztere den Pflegebedürftigen gesondert berechnet werden können, erstere dagegen nicht. Aus diesem Grund ist auch auf die durchgängige Trennung von Betriebsbauten und Wohnbauten geachtet worden.

Zwar genügt die vorgeschlagene Gliederung noch nicht in allen Punkten den Anforderungen der Behörde, die über die Zustimmung zu einer gesonderten Berechnung entscheiden muß. Trotz gewisser Unschärfen erhält jedoch die zuständige Landesbehörde i.d.R. einen raschen Überblick über die relevanten Sachverhalte.

Diesem Vorteil gegenüber ist der dem Träger entstehende geringe Mehraufwand zu vernachlässigen; da die Ergänzungen sowie die Untergliederungen direkt an dem Kontenrahmen der Anlage 4 anknüpfen, können die entsprechenden Werte dort entnommen werden.